

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
UNIDADE ACADÊMICA DE DIREITO

RAFAEL FERNANDES DA COSTA

A (IM) POSSIBILIDADE DA EXTENSÃO IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE  
ECONOMIA MISTA.

Sousa-PB

2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE-UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
UNIDADE ACEDÊMICA DE DIREITO

RAFAEL FERNANDES DA COSTA.

A (IM) POSSIBILIDADE DA EXTENSÃO IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE  
ECONOMIA MISTA.

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao curso de Direito do Centro  
de Ciências Jurídicas e Sociais da  
Universidade Federal de Campina Grande,  
como requisito parcial à obtenção do título  
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Giliard Cruz Targino.

Sousa-PB

2016  
RAFAEL FERNANDES DA COSTA

A (IM) POSSIBILIDADE DA EXTENSÃO IMUNIDADE TRIBUTÁRIA  
RECÍPROCA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE  
ECONOMIA MISTA.

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao curso de Direito  
do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade  
Federal de Campina Grande, como requisito parcial à obtenção  
do título de Bacharel em Direito.

Conceito Final: \_\_\_\_\_

Aprovada em: \_\_\_\_ de \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Orientadora: Prof. Giliard Cruz Targino  
Universidade Federal de Campina Grande

---

Examinador (a)

---

Examinador (a)

## **AGRADECIMENTOS**

Sinto-me no dever de agradecer a Deus, antes de qualquer outra coisa. Certa vez eu li que era preciso colocar Deus nos nossos planos e que, apenas assim, eles dariam certo. Chegando até aqui, ao fim da minha jornada e com a sensação de dever cumprido e que tudo deu certo, penso que não poderia ter dado certo se não fosse Ele. Por isso sou apenas grato por tudo que Ele fez e faz na minha vida.

Dedico essa vitória, também, à memória dos meus avós, Inácia e Benedito, que logo no começo da minha vida fizeram as vezes de pai e mãe. Lembro, com bastante felicidade, de cada momento deles na terra, queria muito que estivessem aqui para partilhar deste momento, mas tenho certeza que estão em paz, com o Pai Celestial.

Agradeço ao apoio dos meus pais, que me deram sustentação para que eu pudesse realizar todos os meus sonhos, ofertando-me amor, carinho e compreensão. Ajudando-me, também, a me manter aqui em Sousa, para que eu pudesse realizar meu sonho com dedicação integral. Com certeza, sem eles isso não seria realidade.

Não posso esquecer também dos meus irmãos, Juan e Amanda, que, apesar de todas as brigas tão normais entre irmãos, são meus amores, penso sempre no companheirismo e no carinho que existe entre nós. Meu irmão, Juan, foi a pessoa que mais acompanhou e sentiu todas as minhas derrotas e vitórias, e encarou ao meu lado todas as dificuldades da vida. Minha irmã, Amanda, é o meu grande caso de carinho, mesmo não estando com ela durante todo seu crescimento, não deixei de pensar um dia o quanto eu a amo.

Outra pessoa que merece todo meu agradecimento é a minha namorada, Gabi, pois foi a pessoa que mais me ajudou e sofreu comigo durante vários momentos de dificuldade, como quando eu estava me preparando pro Exame de Ordem e quando eu passei noites em claro para concluir esse trabalho. Sinto-me no dever de estender esses agradecimentos aos pais dela, Dr. Orlando e Tia Amanda, pessoa que são exemplo do que deve ser um ser humano, conviver com eles é um exercício de aprendizagem sobre o que é o amor, compreensão e o carinho. Além de tudo isso, eles são verdadeiros guias de como eu devo me dirigir na vida profissional e pessoal.

Gostaria de agradecer, também, aos meus tios, Carlinhos, Lúcia e Ademir, pois me auxiliaram a vida inteira, aconselhando-me e ofertando carinho e amor. Com certeza, fazem parte disso, muito obrigado e podem ter certeza que levo os conselhos de cada um no meu coração, e jamais esquecerei de onde viemos e pra onde vamos.

Indubitavelmente, não sai o mesmo dessa Universidade, sinto-me muito mais maduro e preparado, não só pelo título de bacharel em direito, pois além de todo esse rico conhecimento que a UFCG me deu, a experiência de vida me tornou uma pessoa totalmente diferente daquele menino de 18 anos que recém havia saído de casa, no ano de 2011. Várias pessoas foram e são responsáveis por tudo isso.

A primeira pessoa desse rol é o Professor Giliard, que foi um grande orientador, sua atenção e zelo com seus orientandos é algo muito especial, pois a sua participação efetiva na construção do saber é algo encantador. Além de tudo, é uma pessoa memorável, depois desse trabalho tenho certeza que ganhei um verdadeiro amigo, pois o professor Giliard merece toda admiração e respeito do mundo.

Gostaria de externar o meu agradecimento a todos os professores dessa Universidade, pois são magistrais na arte de passar o conhecimento, ao longo da minha estadia em Sousa passei a admirar cada vez mais cada um, ficando até amigo de alguns professores que sempre lembrarei. Como Mario e nossas conversas sobre Campina nos corredores. Também como Paulinho, pessoa de um carisma imensurável. O grande Padre Paulo, que foi o primeiro a me mostrar o que era o Direito. O professor Eduardo Jorge, apelidado de pai de todos, verdadeiramente é um paizão. Monizia, a dama de ferro, mas com o coração gigante e uma dedicação maior ainda.

Os servidores e demais colaboradores também não podem ser esquecidos, lembrarei sempre das broncas de Silvio para que eu acelerasse alguma questão burocrática. Lembrar-me-ei da paciência das moças da biblioteca quando eu atrasava algum livro, com carinho, também, da humanidade de Consuelo e de Tico e as cozinheiras do RU, que trabalham com tanto cuidado e zelo.

Gostaria de lembrar e agradecer aos amigos que fiz na turma da noite e da manhã, lembrarei com carinho e afeto de cada um, foi muito bom partilhar o conhecimento adquirido diariamente com vocês, todavia alguns se destacaram ao longo do tempo.

E, com certeza, neste rol, estão: Anderson, Walter Aulleon e Marília, foram as pessoas mais importantes da minha vida durante o curso. Walter foi, como gosto de dizer, o meu “brother”, pessoa que convivi durante todo esse tempo, humilde e paciente, com um coração imenso. Anderson é a pessoa em quem eu mais me espelho, sua dedicação e persistência são coisas que eu quero me espelhar e levar pra vida toda.

Não posso esquecer as pessoas de sotaque mais legal e divertido que conheci, Aulleon e Marília. Esta, mesmo tendo um temperamento forte, foi a minha parceira diária na jornada

acadêmica e Aulleon foi, durante muito tempo, o meu conselheiro, falando sempre do amor de Cristo e sobre tantas outras coisas da Vida.

Nesse tempo em Sousa, fiz dois grandes amigos para a vida toda, Igor e Gilberto. Eles tornaram minha estadia em Sousa muito melhor, apresentaram-me o melhor lado dos Sousenses e, ao longo do tempo, tornaram-se meus irmãos.

Por fim, não posso esquecer a “galera da rocha”, alcunha carinhosa que eu uso para me referir aos meus amigos de infância: Bruno, Adriano, Danilo e Edgar. Carrego comigo nossas histórias de vida, e Janderson, que mesmo sendo do meu bairro, conheci apenas em Sousa, mas agradeço a Deus por isso, uma vez que se tornou um verdadeiro irmão mais velho. Muito obrigado, meu amigo.

Num tempo de engano universal, dizer a  
verdade é um acto revolucionário.  
(George Orwell)

## RESUMO

Com o intuito de proteger alguns valores sociais, políticos religiosos e éticos, trouxe dentro do texto constitucional a imunidade tributária. Essa imunidade consiste em uma limitação do poder de tributar do Estado, e retiram validade diretamente do texto constitucional, por esse fato norteiam o legislador ordinário no sentido de quando editar normas, faça observando a limitação constitucional trazida pela imunidade, a norma constitucional é a maior fonte de defesa que o ente protegido pode invocar, quando vê se direito ameaçado. O estudo foi aprofundado numa espécie de imunidade em particular, que é a Imunidade Tributária Recíproca, que consiste na vedação de um Ente Governamental cobrar tributos do outro. Essa imunidade se estende também as fundações e autarquias, por força do art. 150 §2º da Constituição Federal. Não são todos os tributos abrangidos pela imunidade tributária recíproca, mas apenas aqueles que incidem sobre renda, serviço e patrimônio. Ao longo do Estudo se buscou verificar através da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal se seria possível a extensão dessa imunidade para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, analisando alguns julgados foi constatado que quando essas entidades prestarem um serviço público outorgado diretamente pela Constituição Federal, ao ente que a criou, e mesmo cobrando taxa para a manutenção do serviço não tenham o intuito finalístico de lucro.

Palavras-chave: Imunidade Tributária Recíproca, Impostos, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista, Serviços Públicos.

## ABSTRACT

In order to protect some social, religious and ethical politicians, brought into the constitutional text to tax immunity. This immunity is a limitation of the power to tax the state, and withdraw validity directly from the Constitution, by this fact guide the ordinary legislator to when editing standards, make observing the constitutional limitation brought by immunity, the constitutional norm is the largest source of defense that protected one may invoke when he sees threatened right. The detailed study was a sort of immunity in particular, which is the reciprocal tax immunity, which constitutes a sealing Ente Governmental collect taxes other. This immunity also extends foundations and municipalities, pursuant to art. 150 Paragraph 2 of the Constitution. There are all the taxes covered by reciprocal tax exemption, but only those that focus on income, service and heritage. Throughout the study was sought to verify through the jurisprudence of the Supreme Court is the extent of this immunity would be possible for the Public Enterprises and Societies of Mixed Economy, analyzing some trial it was found that when these entities provide a public service granted directly by the Constitution, the one who created it, and even charging fee for the maintenance of the service do not have the finalistic order to profit.

Keywords: Tax Immunity Reciprocal, Taxes, Public Companies, Societies of Mixed Economy, Public Services.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	11
2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ASPECTOS GERAIS E ESPECÍFICOS.....	13
2.1 CONCEITO DE IMUNIDADE. ....	13
2.2 CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	14
2.3 DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE IMUNIDADES, ISENÇÃO, ALIQUOTA ZERO E NÃO-INCIDÊNCIA. ....	16
2.4 ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS. ....	18
3. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS.....	27
3.1. IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO. ....	27
3.2 IMPOSTO INCIDENTES SOBRE RENDA. ....	33
3.3 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE SERVIÇOS. ....	35
3.4 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR.....	36
3.5 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRODUÇÃO.....	38
3.6 IMPOSTOS INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO.....	40
4.EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA: UMA ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA PARA ESTAS ESTATAIS.....	45
4.1. NATUREZA JURÍDICA DAS EMPRESAS PÚBLICAS E DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.....	45
4.2. O ALCANCE SUBJETIVO DA IMUNIDADE RECÍPROCA, SEGUNDO O TEXTO DA CONSTITUIÇÃO. ....	48
4.3. OS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, À LUZ DO TEXTO CONSTITUCIONAL E DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	49
4.4 O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.....	51
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIAS.....	56

# 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa entender a possibilidade da extensão da Imunidade Tributária Recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

A Administração Pública é dividida em administração direta e indireta, para efeito de prestação dos serviços públicos. Os entes da Administração Direta são os próprios Entes Governamentais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Possuindo personalidade própria de direito público.

Os Entes da Administração Indireta, são criados pelos Entes da Administração Direta, para de forma especializada prestar um serviço público. As pessoas jurídicas da Administração Indireta, têm personalidade jurídica própria.

As pessoas jurídicas da Administração Indireta são as Autarquias, Fundações, Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas. Esses entes como já mencionado prestam um serviço de modo especializado, com o intuito de prestar um serviço de melhor qualidade a população.

Todavia não são todos esses entes que gozam da Imunidade tributária Recíproca, que consiste em uma limitação do poder de tributar de um ente sobre o outro, por força do art. 150, §2º da Constituição Federal, essa imunidade é extensível as Autarquias e Fundações, entretanto não se estende as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, embora muitas das vezes prestem um serviço público e não tem como intuito finalístico o lucro, nesse caso podem ser alcançadas pela Imunidade Tributária Recíproca?

Pelo texto constitucional, essa possibilidade não existe, entretanto com a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, essa possibilidade passou a existir, quando essas entidades da administração indireta, prestarem um serviço público e mesmo cobrando alguma taxa pelo seu serviço, não tenham o intuito de lucrar.

O presente trabalho, tem a finalidade de analisar principalmente, a possibilidade ou impossibilidade de extensão da imunidade tributária recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

Ao longo do trabalho será analisado também: a natureza jurídica e as funções das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista, e como elas se enquadram no regime tributário; as imunidades tributárias trazidas pela Constituição Federal; se classificam os impostos, e qual deles são alcançados pela limitação constitucional de tributar.

Por isso o presente estudo, justifica-se em virtude do comportamento reiterado do Supremo Tribunal Federal, que utilizando do método interpretativo, em alguns casos

concretos, decidiu estender a Imunidade Tributária Recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

O método de abordagem foi o indutivo, onde parti de casos concretos, para trazer a solução para o ordenamento jurídico-tributário como um todo. O procedimento adotado, foi o bibliográfico através de doutrinas, e dispositivos constitucionais e infraconstitucionais e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, referentes a possibilidade de imunidade recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. E a técnica de pesquisa foi a documentação indireta.

O primeiro capítulo versa sobre os aspectos gerais e específicos das imunidades tributárias, onde será lido e analisado quais entidades são beneficiadas pela imunidade tributária, será analisado também as diferenças entre, imunidades; isenção; alíquota-zero e não incidência, além de quais tributos são abrangidos pela imunidade tributária.

O segundo capítulo versará sobre os vários tipos de impostos, e seus campos de incidência. Será analisado de cada imposto sua base de cálculo, seu fato gerador, como se dão suas alíquotas, o contribuinte e como acontece seu lançamento.

Por fim o terceiro capítulo, será analisado a natureza jurídica das Sociedades de Economia Mista e Empresas Públicas. Será observando também os impostos que são alcançados pela imunidade tributária recíproca e o entendimento do Supremo Tribunal Federal a respeito. E em última análise, será observado o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, sobre a possibilidade de extensão da Imunidade Tributária Recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista.

## **2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ASPECTOS GERAIS E ESPECÍFICOS.**

### **2.1 CONCEITO DE IMUNIDADE.**

Para começar a entender os aspectos das imunidades, é salutar saber que se trata de normas contidas no corpo da Carta Magna que visam delimitar o poder de tributar dos entes políticos, Joseane Minardi, apud Roque Antonio Carraza (2015, p.189), conceitua imunidade tributária:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou individualmente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações a certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica seja porque coligada a determinados fatos, bens ou situações.

Dessa forma, é possível saber que as normas que afrontem, de algum modo, os preceitos constitucionais que tratam da imunidade, vão estar diretamente manchados pelo manto da inconstitucionalidade. Entendendo isso, devemos nos debruçar sobre os motivos que fizeram o constituinte originário estabelecer essa verdadeira limitação ao poder de tributar. Como ponto de partida, podemos avançar seguindo os ensinamentos de Eduardo Sabbag (2014, p.284), que nos mostra o seguinte conceito: “(..)a norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do "cidadão destinatário", visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos, colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e jurídicas)”.

Com isso, começamos a entender que existem instituições que, para o próprio bem da sociedade, não são tributadas, pois representam verdadeiro alicerce para os pilares da sociedade, os exemplos são os mais variados, como os próprios entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), juntamente com alguns entes da sua administração indireta). Essas pessoas políticas são a base da organização do Estado, de modo que não podem ter seu funcionamento mitigado pela tributação. Temos, também, os templos de qualquer culto, os centros de ensino e os partidos políticos, que fazem um papel fundamental para o progresso do país, além, é claro, de harmonizar a sociedade.

Por fim, é preciso registrar que a imunidade alcança apenas a imunidade principal, ou seja, não alcança a imunidade acessória. Entende-se por obrigação principal o dever de pagar

o dinheiro, referente ao tributo. Já a obrigação acessória consiste no dever de cumprir as obrigações instrumentais, que visam facilitar o trabalho da autoridade administrativa.

Ademais, faz-se necessário observar a obra do Eduardo Sabbag (2014, p. 287), no qual ele mostra o seguinte conceito: A norma imunitória determina até onde o poder tributário pode agir, estipulando os contornos da competência tributária das entidades políticas e, também, revela um direito subjetivo de todos aqueles que se mostram como destinatários de seus efeitos, de forma direta ou indireta.

Então, é possível concluir que a imunidade se mostra de duas maneiras: uma estabelecendo os limites para o legislador ordinário na hora de instituir tributos, ou seja, limita o campo de atuação da forma mais poderosa no mundo jurídico, que é através da própria Constituição, e corolário com o primeiro aspecto o segundo se mostra uma verdadeira garantia do ente protegido frente ao poder de tributar do Estado. Trazendo, assim, uma tranquilidade, já que ele está protegido pela Constituição, podendo invocá-la sempre que ameaçado, para ter seu direito preservado e continuar a exercer sua função frente à sociedade.

## 2.2 CARACTERÍSTICAS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.

É possível elencar, como primeira característica das normas imunizantes, sua incidência imediata no mundo jurídico desde a promulgação da Constituição. Para entendermos essas características, faz-se necessário lembrar o conceito de normas de eficácia plena, contida e limitada.

Eficácia plena é aquela que, desde a sua entrada em vigor, produz efeitos no mundo jurídico, que é o caso das normas imunizantes. Já as normas de eficácia contida são aquelas que também produzem efeitos desde a promulgação, entretanto, podem ter seus efeitos modulados e até mesmo restringidos por lei infraconstitucional. Por fim, as de eficácia limitada não produzem quase nenhum efeito, sendo necessária a edição de uma lei infraconstitucional para que ela possa produzir efeitos, sendo seu único efeito o parâmetro para auferir a constitucionalidade de normas inferiores.

Para reforçar o entendimento do tema, faz-se mister citar trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho (2007, p.197), que demonstra a seguinte toada:

Para que fique delineado integralmente o perfil do instituto, cabe observar a necessidade premente de que a situação esteja tipificada, de tal arte que nenhum outro expediente seja preciso para perfeita identificação no mundo factual. A

qualificação utilizada pelo comando constitucional tem de ser bastante em si mesma para compor hipótese de imunidade, o que não exclui a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fáticos definidos pela norma imunizante.

Com isso, vemos que a norma imunizante é suficiente em si mesma, tendo a legislação infraconstitucional apenas o dever de complementar os seus efeitos para que ela seja colocada em prática no mundo factual, não sendo possível que a lei infraconstitucional venha mitigar ou até mesmo aumentar o seu alcance, já que o comando constitucional é plenamente suficiente para modular os efeitos da norma imunizante no mundo factual.

Outra característica é que o alcance da norma imunizante não se restringe apenas aos impostos, mas também às taxas e contribuições de melhoria. Contudo, é verdade que existe, na Doutrina, uma corrente minoritária que milita contra esse entendimento, tendo como ponto norteador o que descreve a Carta Constitucional em seu artigo 150, inciso VI, abaixo transcrito para o pleno entendimento: "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI - instituir impostos sobre:"

Entretanto, é preciso entender que essa norma imunizante vai além do que está explicitado nesse dispositivo, por isso esse argumento não prosperou, bastando analisar o que diz Paulo de Barros Carvalho (2007, p.199), que, de forma clara, preceitua:

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Supremo. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.

Então, partindo de um estudo aprofundado, nota-se que a questão imunizatória vai além dos impostos, alcançando também as contribuições de melhoria e as taxas, que são espécies de tributos, não se enquadrando no conceito de impostos de nenhuma forma, tendo sua posição dentro do Direito Tributário de forma totalmente autônoma.

Examinando mais uma classificação, encontramos uma verdadeira divisão da Doutrina sobre as imunidades consistirem em objetivas, subjetivas e mistas. No presente trabalho, essa definição clássica foi preterida em detrimento do entendimento do Roque Antônio Carazza

(1997, p.399), que esclarece a questão da seguinte forma: Pensamos que esta classificação é útil e até empregamos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

Ou seja, de qualquer modo, a questão das imunidades vai ter o condão do subjetivismo, visto que, como foi brilhantemente exposto acima, a norma imunizatória sempre alcançará as pessoas, seja de modo mediato ou imediato. Mas, como vimos, ela não se destina às coisas de modo finalístico, mas sim às pessoas, por isso é importante sempre analisar as situações como um todo.

### 2.3 DIFERENÇAS EXISTENTES ENTRE IMUNIDADES, ISENÇÃO, ALIQUOTA ZERO E NÃO-INCIDÊNCIA.

Por muitas vezes, aqueles mais desavisados no estudo do Direito Tributário acabam confundindo esses institutos, tornando o estudo desse tema nebuloso, por isso se faz presente um estudo aprofundado desse tema, para situar a posição dogmática de cada um desses elementos.

Como primeiro tópico a ser pontuado, encontramos a imunidade. Antes de tudo, é preciso ter em mente que se trata de uma norma que retira validade diretamente da Constituição. Como já citado anteriormente, ela é uma norma que se basta, tendo o legislador ordinário o dever de respeitar o comando, podendo apenas regulamentá-la para a sua fiel execução.

Paulo de Barros Carvalho (2007, p.198), em sua lição, delimita de modo claro a grande diferença entre esses institutos, assim mostrando: “O preceito da imunidade exerce função de colaborar, de uma forma especial no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema ao momento da percussão tributária”.

Partindo desse importante ensinamento, pode-se ver que a imunidade, tirando sua força da própria Carta Política, antecede ao momento da incidência do tributo. Limitando, assim, o campo de atuação do legislador ordinário e dos órgãos responsáveis pelo lançamento do tributo, de modo que a obrigação principal acaba não se formando no mundo jurídico, ficando apenas o ente imunizado no dever de cumprir com as obrigações acessórias.

A isenção se trata de um esforço do legislador ordinário. Operando, assim, no campo

infraconstitucional, sendo um verdadeiro favor, dispensando o contribuinte de determinado tributo. Para um melhor entendimento, trazemos o seguinte exemplo: imagine que o governo federal quer estimular as exportações para aquecer a economia. Então, através de um esforço dos poderes executivo e legislativo federal, é editada uma lei que visa isentar os produtos brasileiros do IE (imposto de exportação) durante um período de dois anos.

Com isso, é notável que a imunidade, sendo um comando constitucional, perpetua-se pelo tempo de vigência da Carta Magna, tendo seus efeitos irradiados para uma quantidade indeterminável de pessoas ao longo do tempo. Entretanto, a isenção alcança situações que podem ser determinadas tanto no tempo quanto no espaço, como no exemplo que foi citado acima.

Continuando o estudo, falaremos agora da alíquota zero, que está disposta na Constituição Federal, em seu artigo 153, §3º, que assim disciplina: “É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

Partindo do preceito constitucional, fica fácil entender que o tributo cumpriu todos os requisitos normativos para ter efeitos práticos no mundo factual. Contudo, como a alíquota estabelecida é zero, fica o contribuinte desonerado do pagamento do tributo, já que ele acaba se tornando um indiferente jurídico. É verdade que se assemelha muito à isenção, mas com essa não se confunde, visto que a isenção impede a cadeia constitutiva do crédito e a outra apenas torna o crédito tributário um indiferente fiscal.

Para concluir esse tema, vamos analisar a questão da não incidência. Preliminarmente, recorreremos as lições de Vittorio Assone (2010, p.131), “que assim dispõe: A isenção é concedida pela lei infraconstitucional (art. 150, §6º, CF/88), podendo por esta ser revogada, e daí decorrem distinções absolutamente nítidas e inconfundíveis em relação a não incidência”.

Podemos inferir do texto apresentado pelo Vittorio Cassone, que diferente da isenção que decorre de lei infraconstitucional, a não incidência decorre da própria norma constitucional, mas não apenas do texto supremo, também de lei infraconstitucional. Com isso, a não incidência se apresenta de duas maneiras no ordenamento jurídico-tributário.

A não incidência se mostra quando determinada conduta não se enquadra em um preceito constitucional ou infraconstitucional, decorrendo, assim, da ausência de fato gerador ou da inviabilidade de tributar determinadas condutas. Para o melhor entendimento, nos debruçaremos, mais uma vez, na obra de Vittorio Cassone (2010, p.133), que traz os seguintes exemplos, para a questão de não incidência, constitucional e infraconstitucional: “O IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior- art. 153, § 3º, III, CF”

Por fim, encontramos em sua obra uma hipótese de não incidência legal: a) o ICMS não incide sobre:(RICMS/SP, nº45.490/200, art. 7º):

I- a saída de mercadoria com destino a armazém geral situado neste Estado, para depósito em nome do remetente.

Como já exposto, essa hipótese é a lei infraconstitucional que desonera o contribuinte de pagar o tributo.

## 2.4 ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.

É preciso tratar das classificações das imunidades, a primeira classificação se divide em excludentes e inclusivas. Aquela se refere ao poder de instituir apenas um imposto sobre determinado produto, podemos citar como exemplo o art. 153, § 5º, da Constituição Federal, que determina que, quando o ouro estiver sendo usado como ativo financeiro, só poderá ser cobrado dele o IOF. Já as inclusivas, admitem a cobrança de alguns impostos, excluindo os demais, podemos citar ainda a Lei maior em seu art. 155, § 3º, que coloca aos serviços de energia elétrica, comunicações, aos derivados do petróleo, combustíveis e minerais no país, sujeitos ao imposto de importação, ICMS e imposto de exportação, ficando, assim, excluídos dos demais.

Outra classificação das imunidades é determinada se recai sobre um objeto ou uma pessoa e, em alguns casos, adota-se um critério misto, entende-se por imunidade subjetiva aquela que recai sobre uma pessoa. Como exemplo, podemos citar as imunidades dos templos religiosos, consagrada pelo art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal. As imunidades objetivas acontecem em virtude de determinados objetos, como no caso do art. 150, VI, “d”, da Constituição que coloca o manto da imunidade sobre livros e periódicos. Por fim, as imunidades mistas colocam dentro de sua definição pessoas inseridas em situações jurídicas relacionadas com fatos e bens, como é o caso do ITR, art. 153, § 4º, II, da Constituição que imuniza aquelas famílias que trabalham em uma pequena gleba rural.

O constituinte originário estabeleceu uma proteção especial a determinadas atividades, sejam elas de cunho político, social, religioso e no campo da educação, bem como certas pessoas. Com o objetivo de protegê-las para manter o progresso social, político, ético, educacional e religioso da nossa sociedade, então é preciso analisar as precisas palavras de Eduardo Sabbag (2014, p. 283), que assim ensina: “A norma imunizante, burilada pelo legislador constituinte, em nome do "cidadão-destinatário", visa preservar valores políticos, religiosos, sociais e éticos colocando a salvo da tributação certas situações e pessoas (físicas e

jurídicas)”.

Com esse entendimento, pode-se, agora, de modo muito mais claro, analisar cada espécie de imunidade trazida pela Constituição, vamos a elas.

Começaremos com a análise das imunidades genéricas, que estão hospedadas no art. 150, VI, "a", "b", "c" "d" e “e”, da Carta Constitucional:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

Muitas vezes é colocado por grande parte da Doutrina que as imunidades são apenas referentes aos impostos. Este trabalho se filia à corrente que, partindo de uma interpretação da sistemática constitucional, entende que essa norma se estende também para as contribuições e taxas.

Na Imunidade Tributária Recíproca, podemos encontrar o pacto federativo de modo bastante efetivo, pois a Constituição protegeu os entes do poder de tributar uns dos outros, colocando seus serviços, patrimônio e outras atividades a salvo desse verdadeiro ônus que é a tributação. O professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.199) trata esse assunto da seguinte forma: “A imunidade recíproca, prevista no art. 150, VI, a, da Constituição é uma decorrência pronta e imediata do postulado da isonomia dos entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro e pela autonomia dos Municípios”.

Nas palavras do autor, percebemos a importância do pacto federativo e a importância que o município foi contemplado com a Constituição de 1988. Sendo assim, quando se trata da norma imunizadora, este ente também está em paridade com os outros (União, Estados e DF), tendo seu patrimônio, renda e serviços guardados por essa norma protetiva.

A constituição também estendeu o manto protetivo da imunidade aos entes da Administração Indireta, que são pessoas jurídicas sejam de direito público ou privado, criadas por algum ente da Administração Direta com o fim de servir ao interesse público. Essa norma

está disciplinada na Carta Política no art. 150, §2º.

A liberdade de culto foi um direito fundamental contemplado na nossa Constituição, mais precisamente no art. 5º, VI e VIII. Mesmo sendo um estado laico, que não adota nenhuma crença oficial como própria do Estado, o Brasil permite a liberdade religiosa de modo bastante amplo, inclusive, incentivando-a por meio da imunidade sobre alguns tributos.

Seguindo esse diapasão, de permitir, de modo expresso, qualquer forma de culto (e contempla, como definição de templo, qualquer lugar onde ocorra a manifestação religiosa), buscou-se contemplar os mais variados credos. É preciso ter em mente que o Brasil é um país que recebeu pessoas de várias partes da África, Europa e entre outras partes do mundo. Lembrando, claro, dos índios que aqui já estavam quando os europeus chegaram. Por isso, são praticados vários tipos de cultos.

A definição na doutrina do que é culto e templo é bastante ampla e genérica. Dessa forma, evita-se qualquer tipo de discriminação. Temos como exemplo dessa interpretação, as palavras de Paulo Barros Carvalho (2007, p. 201):

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize.

Faz-se necessário saber que essa imunidade não é concedida de modo desregrado e indistinto. É preciso que a entidade religiosa preencha dois requisitos, pois, se desse modo não acontecer, causa-se uma verdadeira complicação social, já que infelizmente as igrejas tem sido ponto de verdadeiro comércio, não mais contemplando (unicamente) seu verdadeiro dever eclesialístico. Por isso, nas palavras de Eduardo Sabbag (2014, p. 336), esses templos devem preencher dois requisitos basilares para serem alcançados pela norma imunizante:

1º Requisito Elementar: é fundamental o reinvestimento integral do montante pecuniário, oriundo das atividades conexas ou correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, em prol de uma correspondência fática, que utilize destinação dos recursos como fatos determinante.

2º Requisito elementar: é vital a inexistência de prejuízo a concorrência, vedando-se o cunho empresarial na atividade econômica desempenhada.

Então, concluímos que a liberdade religiosa deve ser, sim, protegida, sendo os serviços, patrimônio e renda elencados dentro dessa proteção, mas a Igreja não pode desvirtuar seus recursos financeiros em outros campos e, muito menos, causar um desequilíbrio econômico.

Os Partidos Políticos estão gravados na história da democracia brasileira de modo muito especial. É preciso ter em vista que a construção do que hoje o nosso país se tornou, tanto democraticamente, quanto no campo republicano, passa pelas lutas dos partidos que muitas das vezes foram fechados pelo autoritarismo de regimes ditatoriais ao longo do tempo.

Em virtude disso, o constituinte originário, visando proteger as instituições, buscou estender o manto da imunidade tributária aos partidos políticos, visto que, por desempenharem um papel fundamental na construção democrática do país, devem ter seu funcionamento protegido da força da cobrança tributária. Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 201) esclarece essa imunidade da seguinte forma: “Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes dos vários setores comunitários. Que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo”.

Alcançados, também, por essa imunidade estão as fundações que orbitam dentro da esfera do partido. Essa garantia encontra respaldo na Constituição, pelo que deve ser protegida. Adicionalmente, vejamos o que diz sobre essa modalidade de imunidade tributária genérica Eduardo Sabbag (2014, pag. 353): “Com vista à divulgação ideológica partidária, muitos partidos políticos costumam a criar fundações. Frise que a indigitada imunidade alcança as fundações atreladas aos partidos políticos”.

Ou seja, as fundações criadas pelos partidos políticos, são alcançadas por essa imunidade genérica, pois representam uma extensão das ideias seguidas pelos partidos, buscando assim fortalecer nosso sistema democrático.

Analisando a alínea "c" do art. 150, VI, encontramos as famosas entidades sindicais, digo famosas pois representam a luta por condições dignas de trabalho. Para entender essa imunidade, é preciso pincelar a história, desde a revolução industrial na Inglaterra do século XVIII até os dias atuais, os sindicatos foram verdadeiros defensores dos trabalhadores. Isso aconteceu como resultado da união de trabalhadores sob uma organização sindical para pleitear direitos junto aos grandes industriais e governos.

Após essa breve introdução, podemos entender porque o manto imunizante foi estendido aos sindicatos, do mesmo modo que não é viável construir um país democrático e republicano sem a luta dos partidos políticos. Não é, de modo algum, possível existir um país

digno para as classes menos abastadas sem a luta dos sindicatos, haja vista que o poder econômico daqueles que têm a posse dos meios de produção esmagaria a classe trabalhadora que não estivesse organizada e, muito provavelmente, ainda teríamos crianças, mulheres (muitas vezes grávidas) e homens trabalhando durante incontáveis horas, submetidos aos piores meios de trabalho, mais insalubres e perigosos.

Para arrematar o entendimento desse assunto, faz-se mister citar as palavras de Eduardo Sabbag (2014, p.354) a respeito desse tema: “O elemento teleológico que justifica este comando imunitário exsurge da proteção, na relação laboral, do polo considerado hipossuficiente, isto é, aquele ocupado pelo empregado. Ademais, tal proteção vem ao encontro dos direitos sociais previstos na Carta Magna (art., 8º, CF)”.

A constituição colocou os direitos sociais dentro dos direitos e garantias fundamentais, dando uma importância muito grande a eles, e como meio de salvaguardar esses direitos, a Carta Política, dentre outras coisas, deu uma proteção aos sindicatos. Uma dessas proteções foi estender a imunidade tributária de alguns impostos a essas entidades, como forma de garantir seu desenvolvimento.

Entende-se por entidade de assistência Social aquelas que ajudam o Estado no desenvolvimento de políticas públicas. É importante ressaltar que essas políticas buscam reduzir as desigualdades sociais, cabendo lembrar que na nossa Carta Política os direitos sociais estão elencados no art. 6º, dentre eles: saúde, segurança, maternidade, o trabalho, a moradia, e a assistência aos desamparados.

Após essa breve explanação, é necessário trazer a conceituação do que consiste essas entidades de assistência social, para isso traremos as palavras do professor Eduardo Sabbag (2014, p.354): Trata-se de entidade da sociedade civil, na forma de entes paraestatais que, prestando atividade de interesse público, por iniciativa privada, não almejam o lucro, mas a prática de política assistencialista, ao lado do chamado "primeiro setor", que é o próprio Estado, e do "segundo setor" que é o mercado.

Todavia, essa imunidade não acontece de modo irrestrito, pois essa entidade deverá preencher alguns requisitos estabelecidos em lei, nesse caso lei complementar, que é o caso do Código tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 14, que são eles.

- I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II- aplicar integralmente, no país, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III- manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de

formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

Observando de maneira sucinta esses dispositivos, encontramos que é vedada a remuneração ou distribuição de receitas, sendo essas organizações de trabalho voluntário, devem também contribuir com o crescimento do Brasil, de modo que suas receitas sejam direcionadas apenas para suas metas e objetivos dentro do território nacional, e por fim toda a organização contábil, tendo em vista que não são alcançadas as obrigações acessórias, e o Estado precisa ter o controle se o dinheiro está sendo investido no fim no qual a entidade se propôs a atuar e se esse dinheiro permanece no Brasil.

É de conhecimento de todos que a educação é o meio pelo qual a humanidade pode progredir, tendo em vista que é através dela que são criadas novas tecnologias. Partindo, é claro, de pesquisas, são formados os condutores políticos da sociedade, como também aqueles que podem trazer a cura para vários males que afligem nossa sociedade. Eduardo Sabbag (2014, p. 355) traz o conceito do que consiste a educação:

O ensino é a transmissão de conhecimento ou de informações úteis à educação. Esta deve ser compreendida de modo lato, incluindo, de um lado, a proteção à educação formal ou curricular, por meio de entidades que têm objetivo estritamente didático, com currículos aprovados pelo Governo, (v.g., escolas, faculdades, universidades etc.) e, de outro, a guarda à educação informal ou extracurricular, abrangendo instituições culturais que não se propõem precipuamente a fornecer instrução (bibliotecas, associações culturais, centros de pesquisa, museus, teatros, centros de estudo e etc.)

Como se vê, não se entende como instituições de ensino apenas lugares como uma sala de aula. Um professor e alunos. Esse conceito deve ser estendido a tudo aquilo que promova cultura, ensino e aprendizagem, mesmo que fora dos muros da escola. Salientando ainda, que essas instituições devem cumprir os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, tendo em vista sofrerem as mesmas restrições impostas às entidades de assistência social.

A Constituição Federal elencou, dentro dos direitos fundamentais, o direito à informação e conhecimento, por isso ela própria desonerou, através da imunidade tributária, de alguns tributos os livros, pois eles representam a instrumentalização do conhecimento e do saber.

O professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.203), assevera que essa imunidade se trata de uma imunidade objetiva, pois recai sobre um objeto e não sobre uma pessoa. Assim escreve o referido autor: “A imunidade dos livros, periódicos e do papel destinado a sua

impressão é classificada, por muitos, como do tipo objetivo, pouco importando as qualificações pessoais da entidade que opera com esses bens”.

Ou seja, por se tratar de uma imunidade objetiva, se estendendo a objetos, não importa as qualidades de quem opera esses bens.

Eduardo Sabbag (2014, p.369) traz o seguinte conceito a respeito da imunidade de fonogramas e videogramas: “O propósito do novel comando imunitório é desonerar de impostos os fonogramas (a obra artística de produção de som) e ideogramas (a obra artística de produção e imagem)”.

O objetivo desse comando é proteger as obras intelectuais brasileiras como modo de fomentar a cultura, protegendo a manifestação de pensamento e contribuindo para uma sociedade mais democrática e crítica, sendo um verdadeiro corolário da educação, convergindo com esta para o aprimoramento social.

Entende-se, por imunidade específica, as que são dirigidas a um tributo singular ou pessoa política específica, por isso elas podem ocorrer para imunizar de determinados impostos, sejam Federais, Estaduais ou municipais, como também de taxas e contribuições, a seguir abordaremos cada uma delas.

A primeira imunidade específica de impostos é a que coloca os produtos destinados à industrialização, fora do campo de incidência do IPI, aqueles produtos destinados ao exterior. Esse comando se encontra no art. 153, § 3º, III, da Constituição, com o objetivo de incentivar as exportações.

Como segundo ponto a ser discutido, temos o Imposto sobre território rural, vamos nos debruçar sobre a lei 9.393/1996 para entender sobre essa imunidade, que no seu artigo 2º e seus incisos, nos mostra o seguinte:

Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, *in fine*, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

Ou seja, com essa Imunidade se buscou proteger a pequena propriedade rural, desde que trabalhada por família em um sistema de economia familiar, além é claro de proteger

determinadas propriedades em lugares estratégicos, principalmente no interior do Brasil, onde é menos povoado.

Encontramos, também, a imunidade para o Imposto sobre circulação de mercadoria, quando se tratar de exportação, essa regra visa fomentar a produção para o exterior, de modo que sejam produzidos mais renda e empregos. Essa imunidade foi criada pela lei complementar 87/1996, que regulamentou a Constituição no seu artigo 155, §2º, X, a, definindo que estariam imunes, os produtos industrializados alcançados pela imunidade, semielaborados, em virtude de não incidência, e primários, em virtude de não incidência.

Falando ainda do ICMS, encontramos disposto no mesmo art. 155, §2º, X, sendo que na alínea “b”, fora do campo de incidência do ICMS as operações que destinem para outros Estados, petróleo, incluído lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos, e energia elétrica.

Ainda no Artigo 155, §2º, X, mas tratando agora da alínea “c”, trata da não incidência de ICMS quando o ouro for usado como ativo financeiro. Por fim, a alínea “d”, que imuniza do pagamento do ICMS os serviços de comunicação, nas modalidades de radiodifusão sonora, e de sons e imagens de recepção livre e gratuita.

Encontramos a Imunidade do Imposto de transmissão Inter vivos(ITBI), quando for destinado um imóvel de uma pessoa física para uma empresa da qual pretenda ser sócio, como prevê a Carta magna, em seu art., 156, §2, I.

Ainda sobre o ITBI, encontramos outra imunidade. Analisado o disposto no Art.156, I, da CF, onde será imune qualquer transferência de direito real, bem como a cessão de direitos a sua aquisição.

Outra Imunidade é a que consta no artigo 155, §3º, que impede os estados de instituir impostos sobre, elétrica, serviços de telecomunicações e derivados do petróleo, além dos combustíveis minerais.

Por fim, podemos citar o art. 184, §5º, da Constituição, que sobre aqueles imóveis destinados à reforma agrária não poderão ser cobrados impostos por nenhum dos Entes Federativos. Sobre esse dispositivo cabe esclarecer que o constituinte originário, de forma errada, colocou a palavra isenção. Entretanto, por se tratar de um comando constitucional que inclusive impede a tributação, é, na verdade, um caso de imunidade.

Encontrara-se na Constituição a imunidade de taxas para todos aqueles que queiram peticionar ao poder público, como mostra o art., 5º, XXXIV, "a" e "b". Além, é claro, de certidões, consistindo em um verdadeiro direito fundamental, que protege as pessoas no poder do Estado.

Encontramos, também, a imunidade para os idosos nos ônibus, aqueles que atingiram

a faixa dos 65 anos, sempre a que o serviço de transporte público for remunerado pelo pagamento de taxas, conforme a Constituição em seu art., 230, §2º.

Serão imunes de pagar as taxas aqueles que propuserem ação popular, sempre que estiverem de boa-fé, como mostra o art., 5º, LXXIII. Serão, também, imunes, aqueles pobres, reconhecidos na forma da lei, de pagar taxas referentes à certidão de óbito e registro de casamento, como informa o art. 5º, LXXVI, a, alíneas "a" e "b".

Por fim, o art., 5º, LXXVII, da CF, mostra que são imunes as taxas aqueles que utilizarem os remédios constitucionais do *habeas corpus* e *habeas data*, questão respectivamente remédios que buscam proteger a liberdade de ir e vir e assegurar o recebimento de certidões pessoais por parte do poder público.

No art. 149, §2º, I da Carta Política, encontramos a competência da União para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais. Porém, quando se tratarem de receitas decorrentes de exportação, a União não poderá cobrar a respectiva contribuição.

Outra imunidade referente às contribuições, encontra-se no art. 195, II, da Constituição Federal, não incidindo contribuições sociais nas aposentadorias e pensões do regime geral de previdência social. Ainda no art. 195, em seu parágrafo sétimo, encontramos a imunidade das contribuições sociais destinadas a desonerar as entidades beneficentes de assistência social, desde de que atendam o hall de requisitos elencados na lei.

### 3. CLASSIFICAÇÃO DOS IMPOSTOS.

Pelo texto constitucional, a imunidade tributária recíproca recai apenas sobre os impostos que incidam sobre o patrimônio, renda ou serviços, das entidades políticas, sendo extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, VI, “a”).

Esse capítulo visa classificar os impostos de maneira a se saber quais são os que incidem sobre o patrimônio, renda ou serviço. Ou seja, quais impostos estão abrangidos e os que não estão abrangidos pela imunidade tributária recíproca, segundo o texto expresso da Lei Maior do Estado Nacional brasileiro. Isso, porque pelo texto da Constituição Federal a imunidade tributária recíproca não é ilimitada, conforme se verá.

#### 3.1. IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÓNIO.

Começaremos essa explanação pelos impostos que incidem sobre patrimônio, que consistem naqueles impostos que tem seu fato gerador a partir dos bens, móveis e imóveis do contribuinte.

Nessa parte do trabalho, analisaremos os vários tipos de impostos que a nossa Carta Política estabelece, informando a qual ente compete regular, lançar e cobrar cada um deles, como também de onde surge seu fato gerador e como suas alíquotas serão calculadas.

Começando pelo imposto sobre transmissão em razão de Causa Mortis e Doação (ITCMD), trata-se de um tributo de competência dos Estados. Esse imposto está elencado na CF, em seu artigo 155, I. Porém, podem surgir dúvidas sobre qual Estado deve cobrar esse imposto, pois é comum pessoas herdarem bens imóveis em outros Estados que não sejam os seus próprios.

Nesse diapasão, o celebre Hugo de Brito Machado (2012, p.365) nos mostra o seguinte: “O imposto pertence ao Estado da situação do bem ou ao Distrito Federal, se neste o bem estiver situado, (b) relativamente aos bens móveis, títulos e créditos, o imposto pertence ao ente público (Estado ou Distrito Federal) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver o domicílio do doador”.

Os tributos se dividem, na maior parte das vezes, em fiscais e extrafiscais. São tributos fiscais aqueles que tem como destinação principal fornecer receitas aos entes, já os

extrafiscais são aqueles destinados a regular o mercado, sendo sua arrecadação para o Estado encarada de modo secundário. No imposto em análise, ele tem o condão de arrecadar, a partir de uma transmissão. Com isso, sua característica primordial é ser um imposto de natureza fiscal, todavia, ele também se mostra de maneira extrafiscal, pois inibe o acúmulo de riquezas, essa importante lição pode ser extraída dos brilhantes apontamentos do professor Hugo de Brito Machado, (2012, p.366) que assim nos ensina: No caso imposto sobre heranças e doações, a função extrafiscal possível consiste em desestimular o acúmulo de riqueza, ou, em outras palavras, desestimular a concentração de renda.

O fato gerador consiste em um fato que altera o mundo jurídico. Nesse caso, verifica-se quando acontece a morte do dono do bem ou a doação do mesmo, Vittorio Cassone (2010, p.329), nos traz uma lição bastante elucidativa sobre o que consiste o fato gerador: “Para a caracterização do fato gerador (aspecto temporal), é preciso que se verifique, nos autos de inventário ou arrolamento, a legitimidade dos herdeiros e testamentários, reconhecida ou declarada pelo Juiz, por meio de despacho ou sentença, momento em que o aspecto temporal do fato gerador fica caracterizado”.

Entretanto, é preciso entender que herança é diferente de meação para efeitos jurídicos, essa não se mostra como fato gerador do imposto em análise haja vista que o patrimônio do cônjuge sobrevivente não foi transferido a ninguém, pois aquele patrimônio sempre lhe pertenceu, esse é o entendimento firmado pela quarta turma do STJ, no. REsp 898.294-RS, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 2/6/2011. Pelo qual podemos extrair o seguinte entendimento: “Com efeito, no seu dizer, no processo de inventário, a meação do cônjuge supérstite não é abarcada pelo serviço público prestado, destinado essencialmente a partilhar a herança deixada pelo *de cuius*; tampouco pode ser considerada proveito econômico, porquanto pertencente por direito próprio e não sucessório ao cônjuge viúvo”.

Cabe ao Senado Federal majorar as alíquotas desse imposto, segundo a nossa Carta Política em seu art. 155, §1º, IV. Ou seja, os Estados deverão obedecer a um limite, que, no caso, é estabelecido pela casa dos Estados, cabendo salientar ainda que essas alíquotas não incidirão unicamente sobre o patrimônio de forma singular, mas deverão ser observadas a quantidade de herdeiros e considerar cada um como fato gerador de modo individual, é o que ensina o Hugo de Brito Machado (2012, p.369), na sua preciosa lição: O art. 35, parágrafo único do CTN diz que: “Nas transmissões *causa mortis*, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários”. Isto quer dizer, exatamente, que as bases de cálculo do imposto devem ser separadas.

A base de cálculo será sempre instituída pelo Estado membro competente, devendo

observar o valor atribuído ao imóvel, não podendo extrapolar o seu real valor, sob pena de infringir seu poder de tributar.

Analisando, ainda, esse imposto, encontramos como contribuinte todo aquele que for herdeiro ou receber o bem em doação, sendo dever deste contribuinte entregar toda a documentação necessária, para que seja efetivado o lançamento.

Agora, falaremos do ITR (Imposto Territorial Rural). Esse imposto está disposto no art. 153, VI, sendo competência da União a sua instituição. Deve ser observado que ele tem função extrafiscal, que está estabelecida no mesmo art. 153, §4º, I, onde as suas alíquotas serão progressivas para desestimular aquelas propriedades que não estejam cumprindo a sua função social.

Para entender essa progressividade, é preciso observar a importante lição do Hugo de Brito Machado (2012, p.352):” Nos termos da Lei 9.393/96, para o imóvel com área de até 50ha, utilizada em mais de 80%, a alíquota é de apenas 0,03%. Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até 0,45% se o imóvel tem área superior a 5.000ha, se o imóvel tem mais de 80% dessa área utilizados”.

Analisando essas palavras, podemos entender que: quanto maior a terra, maior serão as alíquotas cobradas, isso se deve ao fato de que tanto o legislador constituinte, quanto o legislador ordinário, visaram buscar a proteção da pequena propriedade rural. Entretanto, quando a propriedade não está sendo utilizada para cumprir sua função social, essas alíquotas são majoradas, para isso recorreremos novamente as palavras do Hugo de Brito Machado (2012, p.352): “Para um imóvel com área superior a 5.000ha, com até 30% de utilização, o imposto em alíquota de 20%,- o que significa dizer que em cinco anos, se persistirem a situação, estará confiscado”.

Essa alíquota é “cruel”, pois, claramente, como vimos acima, tem o condão de confiscar, em pouco tempo, uma propriedade, onde muitas das vezes se levou gerações para ser adquirida.

Em desacordo com o que a própria Constituição Federal estabelece no seu artigo 150, IV, onde é expresso que a cobrança de tributo não pode, de forma alguma, ter o poder de confisco, sendo norma extensiva para todos os entes da federação.

O “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”, segundo estabelece o Código Tributário Nacional, no seu art. 31: “Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título”.

A base de cálculo desse imposto é o valor fundiário do respectivo imóvel, sendo a

terra nua considerada para efeitos de cálculo.

Ricardo Alexandre mostra, de forma didática (2013, p.570) quais aspectos que não devem ser considerados, para a base de cálculo do imóvel rural, a saber: “A) Construções, instalações e benfeitorias; B) Culturas permanentes e temporárias; C) Pastagens cultivadas e melhoradas; C) Florestas plantadas”;

O ITR é um imposto que é lançado por homologação, pois é o contribuinte que presta a informação à autoridade fiscal, como também nesse mesmo formulário mostra todos os cálculos, realiza o pagamento, cabendo a autoridade competente no caso de omissão ou erro do contribuinte, lançar de ofício as informações que estejam faltando.

Agora será analisado os impostos que incidem sobre patrimônio, que estão na no rol de competência dos Municípios. O primeiro deles é o Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis(ITBI). À primeira vista, esse imposto pode até causar confusão com o imposto transmissão causa mortis e doação, entretanto não se confundem, pois aquele diz respeito à transmissão entre pessoas vivas a título oneroso, pois, se for a título de doação, o fato gerador será o ITCMD.

Vejamos as didáticas lições de Ricardo Alexandre (2013, p.625): “Se a transmissão é *causa mortis*, incide o ITCMD; se é *inter vivos*, deve-se verificar se ocorreu por título oneroso ou gratuito (doação). No primeiro caso, incide o ITBI; no segundo o ITCMD”.

As alíquotas serão definidas por meio de lei ordinária do respectivo município, sendo o Senado Federal responsável por estabelecer as alíquotas máximas. A base de cálculo desse tributo não é preço pactuado entre as partes, mas o valor venal dos bens, de acordo com a avaliação do ente tributante, conforme os ensinamentos de Hugo de Brito Machado (2012, p.409):” A diferença entre preço e valor é relevante. O preço é fixado pelas partes, que em princípio são livres para contratar. O valor dos bens é determinado pelas condições do mercado. Em princípio, pela lei da oferta e da procura”.

O contribuinte é qualquer das partes da referida operação, como está expresso no art. 42 do CTN. Sendo o lançamento feito pela declaração da parte passiva, no caso o contribuinte, ficando a autoridade administrativa com a responsabilidade de emitir a guia de pagamento. Entretanto, em caso de não pagamento, o lançamento ocorrerá de ofício pela autoridade administrativa tributária.

Agora falaremos do último imposto municipal, que incidente sobre patrimônio. Trata-se do Imposto sobre a propriedade predial territorial urbana (IPTU), que está disposto na CF/88, no art. 156. O mesmo, conforme já informado, é de competência dos municípios, trata-se de um imposto de natureza predominantemente fiscal. Esse imposto é uma das maiores

garantias de receita dos municípios, entretanto não podemos esquecer que em situações excepcionais, ele pode e deve ter característica extrafiscal, nos termos do art. 186, §4º, da nossa Carta Política, onde aquele imóvel que não esteja cumprindo sua função social será submetido a alíquotas progressivas.

Por força do art. 32 do CTN, determina o fato gerador do IPTU, é a propriedade predial territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município.

Vale salientar que a lei civil estabelece como propriedade não apenas aquela construção fruto do trabalho de alvenaria, mas, também, o solo e tudo que contém em sua superfície, como acessórios. É preciso lembrar que sempre que o imóvel for melhorado, ou seja, sempre que forem agregadas benfeitorias e o aumento da área do imóvel, o imposto será mais oneroso para o contribuinte.

Como já foi pontuado sobre o ITBI, igualmente no IPTU, o valor correspondente do imóvel é o valor venal, aquele de mercado. É importante lembrar também que os bens móveis não servem para efeito da base de cálculo. É como entende Ricardo Alexandre (2013, p.622): “Segundo o art. 33 do CTN, a base do cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. O parágrafo único do disposto afirma que, na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade”.

É importante entender essa diferença, por se tratar, na verdade, de uma progressividade entre a base de cálculo e a alíquota, quando esse tem natureza fiscal, e quando se apresenta de forma extrafiscal, o que é majorado é apenas a alíquota. Recorreremos, mais uma vez, às didáticas lições de Ricardo Alexandre (2013, p.620);

Na progressividade, se estabelece uma função quase linear entre uma grandeza e outra, de forma que o crescimento de um implicará a majoração da outra. Assim, na progressividade fiscal do IPTU, ao aumento da base de cálculo corresponderá ao incremento da alíquota. Já na progressividade extrafiscal, um aumento no tempo de descumprimento das imposições do Município trará uma majoração na alíquota do imposto.

Por fim, é preciso entender que não existe uma alíquota única, tendo em vista que por diferentes critérios pode se estabelecer diferentes alíquotas. Podemos citar como exemplo a diferença existente entre a alíquota aplicada a um prédio destinado ao comércio com aquele

de cunho simplesmente residencial, ou ainda a alíquota aplicada em diferentes bairros de classe alta, média e baixa.

O art. 34 do CTN, estabelece que o contribuinte do respectivo tributo é aquele que é proprietário do imóvel o titular do seu domínio útil, ou seu possuidor a qualquer título. Já o art. 1196 do Código Civil, estabelece que possuidor é todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não de algum dos poderes inerentes a propriedade. Por fim é preciso entender” que o sujeito passivo é aquele que tem o domínio útil devidamente registrado em cartório, como mostra Ricardo Alexandre” (2013, p.622)

Com isso concluímos que contribuinte do IPTU não aquele que é locatário ou comodatário, mas aquele que detém a posse do imóvel, com o *animus domini*, ou seja, que exerce poderes inerentes a propriedade.

Por fim o lançamento desse imposto ocorre com a remessa do carnê para o contribuinte. A autoridade administrativa realiza os procedimentos observando seu respectivo cadastro, onde o contribuinte em nada participa, pois nada pode fazer até que receba o carnê.

O IPVA (Imposto sobre a propriedade de veículos automotores), é um Imposto de competência dos Estados Membros sobre patrimônio, sua disposição está abrigada no art. 155, III, da CF. Esse imposto poderá ser cobrado a partir de 1º de janeiro de cada exercício financeiro, sendo o local para o recolhimento desse tributo o lugar onde ele estiver licenciado. O sujeito passivo desse imposto é o proprietário cuja o nome consta do licenciamento do veículo, pode ser pessoa física ou jurídica.

O fato gerador desse imposto é a propriedade, não se exigindo o uso do mesmo, a base de cálculo é o valor venal do veículo, como ensina Eduardo Sabagg (2014, pag. 1126): “Utilizam-se as tabelas anuais elaboradas e publicadas pelo poder tributante, que se baseia em publicações especializadas. O preço poderá estar discriminado na Nota Fiscal ou em documentos relativos ao desembaraço aduaneiro (Preço CIF), quando se tratar de produto importado”.

A alíquota do IPVA será elaborada de acordo com Lei Ordinária Estadual, não podendo estabelecer um valor máximo, mas sim de forma proporcional ao preço do veículo.

Encontramos ainda o IGF, Imposto sobre Grandes Fortunas, esse imposto está na Constituição no art. 153, VII, é de competência da União, entretanto nunca foi editada pelo Congresso nacional uma Lei Complementar com a finalidade organizar esse tributo.

Esse tributo, em tese, pode ser cobrado de pessoas físicas, e do espólio de pessoa jurídica ou física que tenha patrimônio no Brasil. A base de cálculo desse imposto é o valor da totalidade, exceto as obrigações pecuniárias. A alíquota é progressiva, aumentando de acordo

com a fortuna.

### 3.2 IMPOSTO INCIDENTES SOBRE RENDA.

Existe apenas um imposto que incide sobre a renda das pessoas, que é o imposto sobre Rendas e Proventos de qualquer natureza (IR), previsto na Constituição Federal no art. 153, III, de competência da União.

Hugo de Brito Machado, de forma muito clara, justifica o porquê de esse imposto ser de competência da União (2012, p.319): “Justifica-se que seja esse imposto de competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.

É importante registrar que esse imposto, dos que estão na alçada de competência federal, é o responsável pela maior arrecadação entre todos outros. Não se poderia esperar menos, pois ele abrange uma quantidade avassaladora de contribuintes, incidindo sobre sua renda e proventos de qualquer natureza. Por renda entende-se o fruto do trabalho, o lucro da empresa pessoa jurídica, os lucros obtidos em virtude de aplicações financeiras, temos também os proventos, sobre os quais também incide esse imposto. Para entender melhor o que vem a ser proventos, vejamos o que diz Ricardo Alexandre (2013, p.546): “Já o conceito de proventos é definido por exclusão, compreendendo todos os acréscimos patrimoniais não enquadráveis no conceito legal de renda. A título de exemplo, podem-se citar os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividade criminosa”.

A função desse imposto é primordialmente fiscal, pois como já explanado, trata-se da maior fonte de arrecadação tributária da União, entretanto não se pode perder de vista a função extrafiscal desse imposto, pois ele se mostra como sendo uma importante ferramenta para dirimir diferenças sociais e econômicas do nosso país, já que o produto de sua arrecadação é de fundamental importância para a redistribuição de renda. É necessária a presença de importante trecho da obra do professor Hugo de Brito Machado sobre esse tema (2012, p.319):

Com efeito, o imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste/SUDENE, pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia/SUDAM e pela Superintendência do Desenvolvimento da Pesca/SUDEPE, entre outros organismos.

O fato gerador desse imposto é a aquisição de renda e proventos de qualquer natureza disponíveis. Segundo a Doutrina, entende-se que esse fato gerador, que compreende renda e proventos, trata-se do produto do capital, do fruto do trabalho e da combinação de ambos. Entretanto, é preciso entender que essas parcelas devem ser disponíveis, ou seja, que excedam o mínimo necessário para o exercício da dignidade humana, capaz de garantir o vestuário, alimentação e moradia.

Por isso, até determinado valor da renda, o sujeito estará isento de pagamento do Imposto de Renda. Valiosos são os ensinamentos de Hugo de Brito Machado, neste sentido, a saber (2012, 323): “Assim, é indiscutível que o próprio conceito jurídico de renda com o acréscimo patrimonial está a indicar a necessidade de se excluir o mínimo existencial da incidência do imposto de renda”.

Sobre as alíquotas desse imposto, elas se mostram de duas formas: uma para as pessoas jurídicas e outra para as pessoas físicas. Deve ser levado em conta, também, que esse imposto leva em consideração alguns princípios, que estão insculpidos no art. 153, §2, I, que são generalidade, progressividade e universalidade.

Pelo critério da generalidade, a mesma situação vai abarcar todas as pessoas que estejam em situações iguais; pela universalidade todos os rendimentos patrimoniais que se caracterizem na forma de acréscimo. Devem ser atingidos pelo tributo, por fim a progressividade estabelece que enquanto maior o rendimento maior o aumento da alíquota do referido imposto.

A caracterização da base de cálculo está contida no Código Tributário Nacional, em seu art. 44, consistindo no montante real, presumido ou arbitral da renda ou dos proventos tributáveis. Essa diferenciação é importante pois a base de cálculo do imposto de renda pessoa física é diferente da base de cálculo para a pessoa jurídica, Hugo de Brito Machado, faz essa distinção (2013, p.326): “Tratando-se de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto é o lucro, que pode ser, conforme o critério de determinação real, arbitrado e presumido. Tratando-se de pessoa física, ou natural, a base de cálculo do imposto era a renda líquida, mas agora passou a ser o rendimento”

Já foi mencionado que o contribuinte do referido imposto é a pessoa física ou jurídica, tendo um regime jurídico diferente. Contudo, com o passar do tempo surgiram pessoas que atuando no domínio econômico de forma individual se confundem entre a definição de pessoa jurídica e pessoa física, por isso Hugo de Brito Machado (2013, p.332), esclarece essa questão da seguinte maneira: Disse que se equiparam às pessoas jurídicas as empresas individuais, as firmas individuais, bem como as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim

especulativo, mediante venda a terceiros de bens e serviços.

Entretanto, existem, ainda, aquelas pessoas que atuam em nome próprio fornecendo um serviço pessoal, não devendo ser confundidas com o que foi exposto acima, pois nesse caso se tratam de profissionais liberais, um exemplo prático é o advogado, única profissão liberal descrita na Constituição. Nesse caso será tributado como pessoa física, todavia se por ventura vier a empregar profissionais para prestar aqueles serviços, configurando uma atividade empresarial, esse será equiparado a pessoa jurídica.

Por fim, entende-se que o lançamento do Imposto de Renda é feito por homologação, visto que o contribuinte emite uma declaração e paga o tributo, e apenas aguarda a administração tributária homologá-lo.

### 3.3 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE SERVIÇOS.

O imposto que incide sobre os serviços é o ISS (Imposto Sobre Serviço de qualquer Natureza) que é de competência dos municípios. O mesmo encontra-se previsto no art. 156, III, da CF. Porém, esse disposto faz uma restrição, pois o Município não poderá tributar os fatos geradores que estão dispostos no art. 155, II, da CF, que estão na alçada do ICMS, imposto que é de competência do Estado membro. Cabe, ainda, destacar que o ISS tem função fiscal, pois consiste em uma importante fonte de receita do Município.

O fato gerador desse imposto consiste numa prestação de serviço dentro do município. A Constituição Federal preceitua em seu art. 146, “a”, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais a respeito do que consiste o fato gerador dos tributos, sendo dentre esse o ISS, pelo o que obriga o Município a observar essas normas gerais.

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ou seja, enquanto maior o valor do serviço maior será a referida base de cálculo. Essa definição está contida no art. 7º, da Lei Complementar 116/2003.

Como já exposto, Lei Complementar Federal vai normatizar a alíquota máxima, então o poder legislativo municipal tem sua autonomia, de certa forma, mitigada, já que ele deverá atuar obedecendo a parâmetros previamente estabelecidos. A LC 116/2003, estabelece alíquota máxima de 5%, já o art. 88 dos atos das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT estabelece alíquota mínima de 2%. Isso acontece para evitar o que foi chamado de “guerra fiscal”, pois o Município estabelece uma alíquota irrisória para atrair empresas, causando um verdadeiro desequilíbrio econômico e financeiro. Essa disputa é nociva, de tal

forma que o constituinte se preocupou em estabelecer esse assunto como sendo de interesse nacional, por isso estabeleceu esses parâmetros.

Em regra, o lançamento é misto ou “por declaração; em alguns municípios que possuem sistemas informatizados e um movimento grande de pagamento de ISS, é feito por homologação, como consta no disposto do art. 150 do CTN.

### 3.4 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR.

Os impostos relacionados ao comércio exterior são dois: o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação. No que se refere àquele, sua capitulação normativa encontra-se no art. 153, I, da Constituição Federal. O mesmo tem por função preponderante a extrafiscalidade, funcionando como um mecanismo de controle do que entra no Brasil. Para entender bem essa função, recorreremos às palavras de Hugo de Brito Machado (2013, p.309):

Se não existisse o imposto de importação. A maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral.

Pelo artigo 119 do Código Tributário Nacional, o fato gerador desse imposto é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional. Entretanto, precisa ser colocado que não é a simples entrada que configura o fato gerador, mas, além desse requisito, o ânimo de permanecer no Brasil, pois quando o navio atraca em posto brasileiro apenas de passagem, aquele produto não está sujeito ao imposto, nesse diapasão estão as precisas lições de Hugo de Brito Machado (2012, p.310): “Não basta a entrada física, simplesmente. Pode o navio atracar no porto, ou a aeronave pousar no aeroporto, trazendo produtos estrangeiros a bordo, sem que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de importação, desde que tais produtos não se destinem ao Brasil e aqui estejam apenas de passagem”.

As alíquotas desse imposto se dão de duas formas. A primeira delas é a específica, onde será estabelecida partindo de uma unidade de medida, sendo tributados tantos reais por quilo ou por metro, por exemplo; a outra forma é *ad valorem* que consiste em uma porcentagem indicada sobre o valor do bem.

É preciso ter em mente que em virtude de sua natureza extrafiscal, esse imposto tem

um tratamento diferente, pois suas alíquotas não estão sujeitas ao princípio da legalidade como os outros, sendo o Presidente da República respeitando os limites da lei, mudar o valor das alíquotas mediante decreto, entretanto isso não poderá ocorrer de forma genérica, mas sim de forma fundamentada. Assim diz Hugo de Brito Machado (2013, p.312): “A alteração das alíquotas, porém não é ato discricionário. Por isso, para ser válido, há de ser fundamentado, com indicação expressa e específica do objetivo a ser alcançado”.

Sobre a base de cálculo, no art. 20, I, do CTN está disposto que quando a alíquota se der de forma específica, a base de cálculo será aquela que a lei vier a adotar, já quando a alíquota for *ad valorem* a base de cálculo será o preço normal do referido produto. Por fim, aquele produto abandonado ou apreendido que for levado a leilão terá sua base de cálculo a partir do valor arrematado, conforme dispõe no art. 20, III, do CTN.

O contribuinte será aquele que importar o produto, segundo o CTN, no seu art. 22, I, ou aquele que se equiparar. Já nos casos de produtos apreendidos ou abandonados o inciso II, do artigo 22 do mesmo diploma, mostra que será contribuinte aquele que, no caso de leilão, arrematar o produto.

O lançamento desse tributo se dá por homologação, pois o contribuinte antes de qualquer procedimento administrativo deve pagar o referido tributo, é que ensina Hugo de Brito Machado (2012, p.314): “(...)a legislação em vigor determina que seja feito o pagamento do tributo antes de qualquer providência de fiscalização, tendo-se, assim, um lançamento por homologação”.

Agora passaremos a falar sobre o imposto que incide nos produtos nacionais que se destinam ao exterior, o Imposto de Exportação(IE). Esse imposto encontra-se na órbita da competência federal, o que nem sempre foi assim, ocorrendo apenas com a Emenda Constitucional 18/65. Essa decisão foi acertada pois esse imposto tem o condão extrafiscal, já que muitas vezes funciona com regulador econômico, é que ensina Hugo de Brito Machado (2012, p.315): “O imposto de exportação tem função predominantemente extrafiscal. Presta-se mais como instrumento de política econômica do que como fonte de recursos ao Estado”.

O fato gerador desse imposto deve respeitar dois critérios, o temporal e o espacial. Pelo critério temporal, entende-se que ele ocorre a partir do momento no qual o contribuinte faz a declaração de exportação no registro de exportação, é o que ensina Joseane Minardi (2015, p.652): “O parágrafo Único do artigo 213, do Decreto n. 5759/2009 considera ocorrido o fato gerador para fins de cálculo do Imposto de Exportação na data do registro de declaração de exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior(SISCOMEX)”.

Já o critério espacial ocorre com a saída da referida mercadoria para o exterior, em

qualquer parte do território nacional, como conta o art. 23 do Código Tributário Nacional. Analisando ainda o CTN, encontramos como contribuinte desse imposto aquele que exporta o produto ou a ele equiparado.

De forma semelhante ao II, o IE tem sua base de cálculo fixada sobre o preço da mercadoria respeitando os critérios que o preço tem em um cenário de livre concorrência. Todavia, em alguns casos se torna difícil definir o preço de determinado produto, por isso a câmara do comércio exterior, nesses casos, estabelecerá o preço do produto, segundo leciona Joseane Minardi (2015, p.653): “Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para a apuração da base de cálculo”.

As alíquotas desse imposto, como acontece com o II, podem ser específicas de acordo com a respectiva unidade de medida do produto, seja ele por quilo ou metro, por exemplo, e podem ser *ad valorem*, variando de acordo com o bem. Vale ressaltar que o lançamento desse imposto também ocorre pela via da homologação, pois o contribuinte terá que pagar o tributo de forma prévia. Além disso, trata-se de tributo extrafiscal, pois tem condão de política econômica.

Esse imposto também não respeita os princípios da legalidade, podendo o Chefe do Executivo Federal, mediante decreto, alterar suas alíquotas onde eles poderão ser cobrados de imediato. É o que esclarece Joseane Minardi (2015, p.654): “O Poder Executivo Federal, poderá alterar as alíquotas do Imposto de Exportação nos limites e condições previstos em lei. Também não respeitando, portanto, o Princípio da Legalidade, no tocante a alteração das alíquotas”.

Ou seja, o Poder Executivo Federal, poderá, sim, mudar as alíquotas por decreto. Porém, ele deve fazer isso observando alguns parâmetros estabelecidos pela lei.

### 3.5 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE PRODUÇÃO.

O imposto incidente sobre produção no Brasil é o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é de competência da União, segundo se extrai da leitura do art. 153 da CF.

Vale lembrar que esse imposto já foi a mais importante fonte de receita da União, mesmo tendo natureza extrafiscal. Isso porque a União é quem repassa dinheiro para os outros entes e concentra o maior número de competências, fazendo com que até os impostos

extrafiscais desempenhem uma função fiscal importante. Sobre isso o Hugo de Brito Machado (2012, p.335) se expõe da seguinte forma: “A competência para instituir e cobrar o IPI constitui significativa parcela de poder político que se concentra em mãos do Governo Federal, não obstante considerável parcela de sua arrecadação seja destinada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do art. 159, I e II, da CF de 1988”.

Esse imposto apresenta essa característica de ser extrafiscal, pois visa muitas das vezes desacelerar o consumo daqueles bens considerados supérfluos, como artigos de luxo, bebidas e cigarros, os quais possuem alíquotas mais elevadas. Os cigarros, por exemplo, têm a alíquota elevadíssima. O que se viu, contudo, é que as pessoas não deixaram de consumir as chamadas drogas leves, Hugo de Brito (2012, p.335) leciona o seguinte:

Pretendeu-se que o IPI funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles, de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros. Todavia, parece que essa função “proibitiva” jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de beber ou de fumar porque a bebida ou o fumo custasse mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.

Para entender o fato gerador desse imposto, é preciso entender o que é o processo de industrialização. Esse processo consiste em uma operação pelo qual o produto terá sua natureza original alterada, para que ele possa ser melhorado para o consumo humano. Entretanto esse conceito foi estendido, não sendo em muitos casos, necessário a mudança da natureza do produto, exemplo disso é a inclusão na legislação do IPI o acondicionamento do produto ou a simples colocação em embalagem.

Após o entendimento desses conceitos, analisando o art. 46 do CTN, encontramos três situações que caracterizam o fato gerador desse imposto: uma delas é a saída do produto do estabelecimento do contribuinte; no caso de origem estrangeira, o seu desembaraço na aduana; e por fim, sua arrematação quando apreendidos ou levados a leilão.

Sobre as alíquotas, uma característica é a sua progressividade em virtude da essencialidade do produto, este comando está contido na Constituição Federal, no art. 153, §3º, I, onde fica expresso que quanto mais necessário ao ser humano a alíquota será menos onerosa. Hugo de Brito Machado (2012, p.337) esclarece sobre os vários tipos de alíquotas: “As alíquotas do imposto, constantes da TIPI, variam de 0 (zero) a 33. Essa alíquota mais elevada incide sobre os cigarros. A grande maioria das alíquotas está abaixo de 20%, e também existem na TIPI alíquotas fixas, estabelecidas em razão do produto”.

Sobre a base de cálculo desse imposto, o fato ocorre de formas distintas, a primeira

forma está expressa no art. 47 do CTN, será o preço normal do produto acrescido do imposto de importação, das taxas exigidas para a entrada no país e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

Já aos produtos que apresentam como critério material a saída do estabelecimento industrial, será considerado o preço de mercado do produto e, na falta deste, o preço de seu similar no mercado atacadista da praça do remetente. Desse modo, entende Joseane Minardi (2015, p.698):

Já os produtos que apresentam como critério material, de acordo com o Código Tributário Nacional (inciso II do art. 47), a saída dos estabelecimentos do industrial, do comerciante, o critério constitui o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou, na falta deste, o preço concorrente da mercadoria, ou seu similar no mercado atacadista da praça do remetente.

Por fim, àqueles produtos que tenham sido apreendidos ou abandonados, por força do art. 47 do CTN, inciso III, a base de cálculo será o valor de sua arrematação.

O contribuinte desse imposto é o importador ou qualquer pessoa que a ele se equipare. O industrial ou qualquer pessoa que a ele se equipare e, no caso de produto apreendidos ou arrematados, aquele que vier a arrematar o mesmo. O lançamento desse imposto ocorre por homologação, sendo o contribuinte responsável pela escrituração da entrada e saída dos produtos, onde a autoridade administrativa, analisando esses documentos, receberá o pagamento e homologará o lançamento.

### 3.6 IMPOSTOS INCIDENTE SOBRE CIRCULAÇÃO.

O imposto que incide sobre circulação de mercadorias, é o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias(ICMS) de competência dos Estados, está disposto no art. 155, II, da CF.

Analisando o disposto citado vemos que está englobando dentro desse imposto, as seguintes hipóteses: operação de circulação de mercadorias, serviço de transporte intermunicipal e interestadual, serviços de comunicação, energia elétrica, derivados de petróleo, minerais e combustíveis e, por fim, importação de bens. Partindo dessa análise, já se faz possível perceber que o fato gerador desse imposto é complexo em demasia, por isso passaremos a analisar cada uma dessas hipóteses, logo a seguir.

A circulação de mercadorias acontece quando um produto passa da titularidade de uma pessoa para outra, configurando assim um verdadeiro negócio jurídico. Nesse sentido é o que

afirma Joseane Minardi: “Em síntese, a operação de circulação de mercadorias consiste em um negócio jurídico, regulado pelo direito que implique necessariamente mudança de titularidade, passando a mercadoria de uma pessoa para a outra, uma vez que circular significa, para o direito, mudar de titular, movimento com mudança de patrimônio”.

Deve ser frisado, que não incide esse imposto quando um único titular do produto troca o mesmo de lugar, ou seja, aquele atacadista, por exemplo, que tem muitos depósitos e realiza a transferência das mercadorias de um prédio para outro, conforme depreende leitura do enunciado 166 do Superior Tribunal de Justiça.

A segunda hipótese de fato gerador desse imposto é o transporte intermunicipal e interestadual, o transporte dentro dos limites do município está fora do campo de incidência do ICMS, entretanto essa situação não está fora do campo de tributação, pois por força da Lei Complementar 116/2003, fica a cargo do município cobrar ISS sobre o transporte dentro dos seus limites.

Como terceira hipótese, de incidência, encontramos os serviços de comunicação. Para que ocorra o fato gerador desse tributo existir uma fonte transmissora e uma fonte receptora que transmita a informação através desse canal, Joseane Minardi (2015 p. 771) esclarece da seguinte forma: “Para que haja incidência do ICMS faz-se imperioso que exista uma fonte emissora e uma fonte receptora e uma mensagem transmitida pelo serviço prestado”.

Outro fato importante que deve ser observado é que a base econômica a ser considerada como fato gerador é a transmissão em si, não incidindo o imposto sobre os serviços ditos acessórios e preparatórios. Como, por exemplo, o serviço de Internet, que sem o serviço de comunicação não conseguiria chegar ao receptor. Nesse diapasão, o STJ editou a súmula nº 334, que veda a cobrança do ICMS aos provedores de internet.

Sobre o caso da energia elétrica, o STJ se posicionou através da súmula nº 391, dispondo que o “ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.

Analisando a questão dos combustíveis, minerais e derivados do petróleo, encontramos hipóteses de incidência diferentes. No caso de produtos derivados do petróleo e gás natural, o ICMS incidirá em apenas uma etapa do processo, se for vendido para o consumo em outro Estado, será tributado no Estado de origem, já se for de um Estado para outro será no Estado adquirente. É o que consta o art. 155, §4º, inciso I.

Já para os produtos que não sejam de originados do petróleo e do gás natural, acontece diferente, pois é considerada a regra normal, onde será tributado no destino de origem e no destino final, Joseane Minardi (2015, p.795) expõe de forma didática essa situação: “A

tributação se dará no Estado de Origem e no Estado de destino. Todavia, se o destinatário não for contribuinte, incidirá no Estado de origem, que aplicará a alíquota interna, segundo prevê o inciso III, do § 4, do art. 155 da CF”.

Por fim, encontramos a importação de bens, onde ocorrerá fato gerador desse imposto, qualquer importação, até mesmo aquela destinada ao consumo. Para reforçar o entendimento desse ponto, as palavras de Joseane Minardi (2015, p.781):

Com a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001 houve alteração referente à incidência do ICMS sobre a importação de bens, de modo que incidirá ICMS em toda e qualquer importação de bens ou mercadorias, inclusive sobre aquelas que sejam para uso próprio, independente do importador ser contribuinte habitual do ICMS.

A base de cálculo do ICMS ocorre de três formas: no primeiro caso é cobrado pelo valor da circulação da mercadoria; nos casos de importação é cobrado pelo valor da importação, acrescido do IPI e IOF além, é claro, das despesas aduaneiras; e, finalmente, nos casos de transporte e comunicação, em cima do preço do serviço.

Sobre as alíquotas desse imposto, a Constituição reservou poderes ao Senado Federal para deliberar sobre a matéria com o objetivo de dirimir os conflitos entre os Estados. O Senado faz isso de diversas formas. Uma delas é por iniciativa de um terço dos seus membros ou iniciativa do Presidente da República estabelecer alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação, sendo preciso maioria absoluta da casa para essa aprovação. Pode, ainda, estabelecer alíquotas mínimas para operações internas e máximas para operações interestaduais.

Continuando a análise das alíquotas, vemos que as alíquotas internas não poderão ser menores que as alíquotas em operações interestaduais, nas operações destinadas para outro Estado. Quando o destinatário for consumidor final, será aplicada alíquota interna, caso não será adotada a alíquota interestadual. Por último, no caso de operação destinada a outro Estado em que o destinatário foi consumidor final, caberá ao Estado do consumidor cobrar a diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Outro fator que deve ser levado em consideração nesse imposto é a sua seletividade, onde não é de observância obrigatória do Estado. Entretanto, caso adote essa postura, deverá levar em conta a essencialidade do produto, é o que ensina Hugo de Brito Machado (2012, p.382): “Nos termos da vigente Constituição Federal, esse imposto poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias. A seletividade é assim, facultativa”.

O lançamento desse tributo acontece por homologação, onde o contribuinte vai registrar as operações que vier a realizar em livro pertinente, recolhendo o montante devido a cada mês, independentemente o exame de seus cálculos pela autoridade administrativa.

Como último ponto desse capítulo, falaremos do Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários. Antes de analisar mais profundamente esse imposto, deve-se entender que ele está dentro da esfera de competência da União, já que a Constituição em seu art. 22, I e VII, colocou todas as operações que esse imposto incide a cargo da União.

Sobre o fato gerador desse imposto, o mesmo incide nas seguintes operações: naquelas operações de crédito quando acontece a entrega total ou parcial do valor do objeto, ou quando colocado à disposição do interessado; operações de câmbio; operações de seguro realizadas pelas seguradoras; operações ou valores mobiliários e operações com ativo financeiro cambial ou ouro, quando assumir essa configuração. Joseane Minardi esclarece o que constitui cada uma dessas operações (2015, pag. 711):

A operação de câmbio se define pela troca de moedas de uma pela outra. Já a operação de seguro compreende seguros de vida e congêneres, seguro de acidentes pessoais e do trabalho, seguro de bens e valores coisas e outros especificados, trata-se do contrato pelo qual se garante algo contra risco de eventual dano (um evento futuro e incerto). A operação relativa à títulos e valores mobiliários implica transferência de propriedade de títulos como promissórias, debêntures e ações na bolsa.

Por força do art. 64 do CTN, as hipóteses de base de cálculo serão as seguintes: quanto às operações de crédito, compreendendo o principal e os juros; no que diz respeito as operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição; o montante do prêmio nas operações de seguro; no que concerne às operações relativas à títulos imobiliários: na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver; na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em bolsa, como determinar a lei; no pagamento resgate ou preço.

Sobre as alíquotas desse imposto, entende-se, a partir de uma análise da Constituição, que ele não respeita o princípio da anterioridade como consta do art. 150, §1º como também o princípio da legalidade art. 153, § 1º. Entendendo esse ponto, pode-se compreender que o Chefe do poder executivo federal, pode mediante decreto alterar as alíquotas desse imposto. Isso se deve, pois, sua função é precipuamente extrafiscal, com finalidade a controlar a política de crédito a política. É o que ensina Hugo de Brito Machado: “Efetivamente, o IOF é

muito mais de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim, como de títulos de valores mobiliários, do que um simples meio de obtenção de receitas”.

Por força do art. 66 do CTN, qualquer um dos dois polos desse imposto pode figurar como contribuinte. O lançamento do IOF ocorre por homologação, onde o segurador ou a financeira faz o recolhimento independentemente de qualquer exame por parte da autoridade administrativa.

## **4.EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA: UMA ANÁLISE SOBRE A POSSIBILIDADE DE EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA PARA ESTAS ESTATAIS.**

Analisando o disposto no art. 150, § 2º da CF, encontramos que a extensão da Imunidade Tributária aos entes políticos se estende às Autarquias e Fundações Públicas, que, segundo o Direito Administrativo, são pessoas jurídicas da administração indireta.

Entretanto, não são apenas essas pessoas que compõem a Administração Indireta. Existem também as Empresas Públicas e as Sociedades de Economia Mista, que, embora sejam pessoas cuja personalidade é de Direito Privado, atuam no interesse público, mas, mesmo assim, não são alcançadas por essa imunidade que os outros entes da Administração Indireta gozam, em uma análise literal no texto constitucional.

Por isso, ao longo desse último capítulo, estudaremos a doutrina e a jurisprudência consolidada a respeito do tema, levando em consideração a natureza jurídica dessas entidades da Administração Indireta, analisando se é possível ou não a concessão da imunidade tributária recíproca para a empresa pública e sociedade de economia mista.

### **4.1. NATUREZA JURÍDICA DAS EMPRESAS PÚBLICAS E DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.**

Em primeiro lugar, é preciso recorrer a um estudo mais aprofundado do Direito Administrativo, pois esse é o ramo do Direito Público que tem, entre suas funções, a de estudar os entes da Administração Pública Direta e Indireta.

Para que melhor se possa compreender a possibilidade ou não das Empresas Públicas e Sociedades de Economia mista gozarem do benefício da imunidade tributária recíproca, faz-se mister conhecer a natureza jurídica dessas entidades, abordando seus pontos de convergência e os pontos que os tornam diferentes.

Começamos abordando a natureza jurídica das chamadas Empresas Públicas. Para Celso Antônio Bandeira de Mello (2011, p.191):

De acordo com o art. 5º do Decreto-lei 200, com a redação que lhe foi dada pelo art. 1º do Decreto-lei 900, empresa pública” é a entidade dotada de personalidade jurídica de Direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivo da União, criada por lei para a exploração de atividade econômica que o Governo seja levado a exercer por força de contingência ou de conveniência administrativa, podendo revestir-se de qualquer das formas admitidas em Direito.

De acordo com essa conceituação trazida pelo presente autor, a partir do texto do Decreto-lei 200, podemos esmiuçar todas as características das chamadas Empresas Públicas. A primeira é que ela detém personalidade jurídica própria, pois sua criação não surge de uma mera desconcentração.

Sua criação provém do fenômeno da descentralização que, segundo o direito administrativo, acontece quando uma pessoa jurídica de Direito Público cria outra com vistas a atender melhor o interesse público. Um exemplo disso é a criação da Empresa de Correios e Telégrafos – ECT, criada para prestar um serviço público de competência exclusiva da União Federal.

Sobre a criação da empresa pública, primeiramente tem sua instituição autorizada por lei específica, conforme preconiza o art. 37, inciso XIX da CRFB/88, e, posteriormente, tem seu contrato ou estatuto social registrado na Junta Comercial, quando de fato ganha personalidade jurídica, igualmente a qualquer sociedade empresária.

O capital social da empresa pública é de titularidade exclusiva do estado, contudo, possui personalidade jurídica de direito privado, considerando não se encontrar no rol previsto no artigo 41 do Código Civil, como pessoa jurídica de direito público interno. A mesma representa para o direito brasileiro uma sociedade unipessoal, pessoa jurídica de direito privado, nos exatos termos do artigo 44, inciso II, do Código Civil.

Sobre seu capital ser exclusivo da União, Celso Antônio Bandeira de Melo (2011, p.192) traz uma dura crítica: “Assim, fica visível que, ao contrário da definição com tanta incompetência formulada pelo ‘legislador’ do Executivo, empresas públicas não são apenas as que se constituem de capital integralmente da União”.

Analisando as palavras do referido autor, podemos identificar que empresas públicas não são aquelas que se constituem apenas com o capital da União, mas, também, compõem esse rol aquelas que apresentam na sua composição capital dos outros entes federativos.

Ainda sobre a empresa pública, a mesma pode revestir-se de qualquer tipo societário admitido pelo Direito.

Agora passaremos a discorrer sobre a natureza jurídica das sociedades de economia mista. Mais uma vez recorreremos às lições de Celso Antônio Bandeira de Melo (2011, p. 195), que ensina da seguinte forma:

(...) há de ser entendida como a pessoa jurídica cuja a criação é autorizada por lei, como um instrumento de ação do Estado, dotada de personalidade de Direito Privado, mas submetida a certas regras especiais decorrentes desta sua natureza auxiliar da atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade anônima,

cuja as ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou entidade de sua administração indireta, sobre remanescente acionário de propriedade particular.

Igualmente às empresas públicas, as sociedades de economia mista são criadas por autorização de lei específica, e ganham personalidade jurídica após registrarem seus atos institutivos na junta comercial competente. Outra semelhança com as empresas públicas é que elas também são dotadas de personalidade jurídica de Direito Privado.

Essas entidades, muitas vezes atuam como verdadeiros auxiliares dos entes governantes, não ficando submetidas integralmente às regras de direito privado, devendo serem observadas suas peculiaridades para que se amoldem ao ordenamento jurídico, fazendo uma verdadeira combinação de normas de direito público com as de direito privado.

Como grande diferença com as empresas públicas, as sociedades de economia mista só podem adotar como forma societária aquela que se configura como sociedade anônima, sendo a maioria do capital votante pertencente à Entidade estatal criadora.

É importante salientar que tanto as Sociedades de Economia Mista quanto as Empresas Públicas, podem se apresentar com duas finalidades: com o intuito de atuar em alguma atividade econômica, onde o Estado pode figurar dentre os particulares, em virtude da importância de determinada atividade; pode também assumir um papel predominantemente público, executando serviços públicos, como a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, que atua executando um serviço público, de competência da União, estabelecida pela própria Constituição, no seu art. 21, X.

Em virtude dessa diferença, Celso Antônio Bandeira de Melo (2011, p. 2013), ensina qual tratamento jurídico deve ser aplicado a cada uma dessas finalidades. Quando explorarem atividade econômica, elas devem ser tratadas da seguinte forma: “(...) é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o mais próximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado”.

Preceitua o artigo 173 da CRFB/88 em seu parágrafo segundo, que: “As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado”.

Ocorre que o dispositivo constitucional supra transcrito encontra-se na parte da Constituição Federal, que trata da Ordem Econômica e Financeira. Ou seja, o dispositivo normativo aplica-se apenas às empresas públicas e sociedades de economia mista que exercem atividade econômica em regime concorrencial com o particular. Se fosse permitido

conceder benefícios fiscais a essas entidades, certamente, que haveria desequilíbrio na concorrência, dificultando a atuação das empresas particulares no setor econômico.

Por outro lado, é sabido que existem empresas públicas e sociedades de economia mista, que não atuam no mercado econômico, exercendo atividade em regime de concorrência com as entidades privadas. Na verdade são criadas com a finalidade de prestarem um serviço público, de titularidade do Estado. Vejamos trecho da obra de Celso Antônio Bandeira de Melo (2011, p.203), com os seguintes ensinamentos:

(...) quando concebidas para prestar serviços públicos ou desenvolver quaisquer atividades de índole pública propriamente (como promover a realização de obras públicas), é natural que sofram o influxo mais acentuado de princípios e regras de Direito Público, ajustados portanto, ao resguardo de interesses desta índole.

Prestando serviço público em regime não concorrencial é perfeitamente possível defender a idéia de que as empresas publicas e sociedades de economia mista possam gozar de privilégios fiscais não extensíveis às empresas privadas. Isso porque mesmo usufruindo da imunidade tributária recíproca, não causará qualquer desequilíbrio na concorrência, já que a exploração do serviço público se dá em regime de privilégio e não concorrencial. Entende-se que neste caso poderiam perfeitamente ser equiparadas às autarquias e fundações públicas, para o fim de gozarem da imunidade tributária recíproca.

#### 4.2. O ALCANCE SUBJETIVO DA IMUNIDADE RECÍPROCA, SEGUNDO O TEXTO DA CONSTITUIÇÃO.

À luz do texto constitucional, a Imunidade Tributária Recíproca está no art. 150, VI, “a”, dispondo que é vedado aos entes políticos cobrarem, entre si, impostos sobre patrimônio, renda e serviço. O fundamento maior que se buscou proteger foi o pacto federativo, como ensina Sabbag (2014, p.294): “O elemento teleológico que justifica a norma em comento atrela-se ao princípio do pacto federativo (art. 60, §4º, I, CF), como cláusula pétrea à luz do postulado da indissolubilidade do pacto federativo, que prevê uma convivência harmônica das entidades políticas componentes do Estado Federal Brasileiro”.

Não seria cabível, dentro de um Estado Federativo, que não houvesse a imunidade tributária recíproca, tendo em vista que a federação é composta por diversas entidades políticas que exercem sua competência no mesmo lugar. O entendimento é que ofende o pacto federativo a exigência de tributos de um ente político sobre os demais, sem que ofereça

alguma contraprestação. Como se sabe, o “imposto” é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao “contribuinte” (art. 16, CTN). Ou seja, o fato de se ter que pagar impostos não significa que se terá algum retorno específico e equivalente ao valor pago em imposto.

Nessa linha de entendimento, Sabbag (2014, p.295) ensina que:“(…) porquanto esse gravame, como exação unilateral, presume um poder de sujeição que une aquele que o exige àquele de quem se cobra, refletindo uma postura genuflexa inconciliável com a estrutura de pacificação imposta pelo pacto federativo”.

Eduardo Sabbag, apud Aliomar Balaceiro (2014, p.297), ainda informa que: “(…) a imunidade recíproca é um instituto jurídico-político expressamente consagrado na Constituição e não pode ser anulado pelas sutilezas e jogos de palavras do legislador ordinário”.

Outro ponto que deve ser entendido sobre o assunto, é que a Imunidade Tributária Recíproca é fruto direto da Constituição e, como o pacto federativo, é uma cláusula pétrea, o legislador ordinário não pode, de modo algum, suprimir essa norma, mesmo de forma implícita, pois o que está em jogo é a segurança e harmonia de todo um Estado Federal.

A Constituição Federal ainda estende o benefício da imunidade tributária recíproca às Autarquias e Fundações Públicas, ao prever no parágrafo segundo do mesmo artigo 150, que: “A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes”.

Pelo texto expresso da CRFB/88 não se encontra as empresas públicas e as sociedades de economia mista como beneficiárias da imunidade tributária recíproca. Tal privilégio pertenceria apenas às entidades políticas, autárquicas e fundacionais.

#### 4.3. OS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, À LUZ DO TEXTO CONSTITUCIONAL E DO ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Analisando apenas a Constituição Federal, encontramos que são alcançados pelas Imunidades Tributárias Recíprocas apenas os impostos, ainda assim não são todos. Somente aqueles que recaem sobre o serviço, patrimônio e renda das entidades mencionadas no tópico anterior.

A referida imunidade não abrange os demais tributos, como as taxas e contribuições de melhoria, porque esses tributos permitem que o contribuinte obtenha uma contraprestação por parte da entidade política tributante. A taxa de coleta de lixo dos imóveis localizados na zona urbana, e instituída pelos municípios, devem ser cobradas da União e dos Estados, tendo em vista que os imóveis pertencentes a estas entidades também seriam beneficiados, igualmente ao imóvel de um particular. Logo, existe contraprestação.

No que se refere aos impostos é diferente, porque não permite o gozo direto de uma contraprestação por parte do contribuinte. E se uma entidade política não oferece uma contraprestação imediata, não poderia coagir a outra entidade a repassar-lhe receita.

Ainda no que tange aos impostos, conforme já informado, o texto constitucional limitou a imunidade tributária recíproca aos impostos que recaiam sobre o serviço, patrimônio e renda. Como se pode verificar no capítulo 3, que trata da classificação dos impostos, foi visto que os impostos podem incidir sobre o patrimônio, renda, serviço, comércio exterior, produção e circulação de bens. Assim, a imunidade tributária recíproca não abrangeria os impostos de importação e exportação, já que os mesmos incidem sobre o comércio exterior; não abrangeria o imposto sobre produtos industrializados, já que este incide sobre a produção de bens; e não abrangeria, ainda, os impostos sobre circulação de mercadorias e serviço bem como operações financeiras, já que estes incidem sobre a circulação de bens.

O Supremo Tribunal Federal foi chamado a se manifestar a respeito da imunidade tributária recíproca por diversas vezes, e, em uma delas, fazendo interpretação teleológica, verificou-se que a imunidade tributária recíproca tinha por finalidade preservar o pacto federativo, de maneira que uma entidade política não interviesse nas receitas das outras, sem que ofereça uma contraprestação. Desse modo, entendeu o Supremo que para preservar o pacto federativo não poderia limitar a imunidade tributária recíproca aos impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços, exclusivamente. Deveria, na verdade, incidir sobre todos os impostos, a fim de que a intenção do legislador constituinte fosse efetivada por inteiro, e decidiu no julgamento do Recurso Extraordinário sob o nº 192.888, datado de 11/06/1996, que a imunidade tributária recíproca, que protege o pacto federativo, deve abranger não só os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviço, mas deve abranger todos os impostos.

Ainda com relação à imunidade tributária recíproca, decidiu o Supremo Tribunal Federal que a mesma não abrange os impostos indiretos, quando a entidade política estiver na condição de consumidora, ou seja, contribuinte de fato. Vejamos, então, o que foi decidido no

juízo do Agravo em Recurso Extraordinário no Agravo sob o nº 690.382-AgR, datado de 04/12/2012, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, assim ementado:

EMENTA : TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÕES DE BENS. MUNICÍPIO. CONTRIBUINTE DE FATO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. INAPLICABILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A imunidade do art. 150, VI, a, da Constituição somente se aplica ao imposto incidente sobre serviço, patrimônio ou renda do próprio ente beneficiado, na qualidade de contribuinte de direito. II - Como o Município não é contribuinte de direito do ICMS incidente sobre aquisições de bens, não tem o benefício da imunidade em questão, uma vez que esta não alcança o contribuinte de fato. Precedentes.

Salientando que o pagamento dos impostos é devido quando a entidade política estiver na condição de contribuinte de fato, pois se ocupar a posição de contribuinte de direito gozará, normalmente, da imunidade tributária recíproca, que o direito lhe assiste.

#### 4.4 O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL A RESPEITO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.

Observando o disposto no art. 150, § 2º da Constituição Federal, encontramos que as imunidades tributárias recíprocas se estendem apenas às autarquias e fundações mantidas pelo poder público. Isso se deve ao fato de serem pessoas jurídicas de Direito Público, conforme já informado. Deve ser frisado, também, que essas pessoas são criadas com a intenção de prestar um serviço público da alçada de competência do Ente Político que lhe tenha criado.

Com isso, pelo contido no texto da Lei Maior, ficam excluídas da Imunidade Tributária Recíproca as chamadas sociedades de economia mista e as empresas públicas, pois são detentoras de uma personalidade jurídica de Direito Privado. Por isso não seriam todas as pessoas da administração pública indireta imunes, ficando fora do alcance normativo da imunidade em comento as empresas estatais.

Todavia, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem evoluído no sentido de estender a Imunidade Tributária Recíproca para empresas públicas e sociedades de economia mistas, prestadoras de serviços públicos. Vale lembrar do primeiro tópico desse capítulo, quando tratamos das funções que as pessoas de direito privado da administração indireta se revestiam, podendo prestar um serviço público em regime não concorrencial ou exercer atividade econômica em regime de concorrência com particulares.

Entendendo essa diferença, poderemos desvendar o ponto chave do presente trabalho, pois quando o STF estendeu a Imunidade Tributária Recíproca, foi com a intenção de proteger, na verdade, o interesse público. Isso fica claro quando foi estendida a imunidade tributária para a Empresa de Correios e Telégrafos, que segundo o art. 21, XI, da Constituição, atua no serviço postal que é de competência exclusiva própria da União. Nesse sentido foi como decidiu o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário sob o nº 407.099/RS, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, datado de 22/06/2004, senão vejamos:

EMENTA: A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos-ETC está abrangida pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, “a”, da CF, haja vista tratar-se de prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado(...) Com base nesse entendimento, a turma reformou acórdão do TRF 4ª Região que, em sede de embargos à execução opostos por Município, entendera que a atual Constituição não concedera tal privilégio às empresas públicas, tendo em conta não ser possível o reconhecimento de que o art. 12 do Decreto-Lei 509/69 garanta o citado benefício à ECT (...) Salientou-se, ademais, a distinção entre empresa pública como instrumento de participação do Estado na economia e empresa pública prestadora de serviço público.

Esse julgado marcou a consolidação do entendimento do STF a respeito da Imunidade Tributária Recíproca para as entidades da administração pública indireta, com personalidade jurídica de direito privado, quais sejam: empresa pública e sociedades de economia mista, desde que sejam prestadoras de serviços públicos. Todavia, não significa que não possam cobrar pelos serviços prestados, bastando que não tenham a finalidade lucrativa, e busquem atingir o interesse público esperado. Assim foi como decidiu a Suprema Corte de Justiça brasileira, por meio do Recurso Extraordinário sob o nº 580.264, datado de 16/12/2010, de relatoria do Ministro Ayres Britto, conforme ementa a seguir:

1. A saúde é direito fundamental de todos e dever do Estado (art. 6º e 196 da CF). Dever que é cumprido por meio de ações e serviços que, em face de sua prestação pelo Estado mesmo, se definem como de natureza pública (art. 197 da Lei das leis).  
 2. A prestação de ações e serviços de saúde por sociedade de economia mista corresponde à própria atuação e serviços do Estado, desde que a empresa estatal não tenha por finalidade a obtenção de lucro.  
 3. As sociedades de economia mista prestadoras de ações e serviços de saúde, cujo capital social seja majoritariamente estatal, gozam de imunidade tributária na alínea “a” do inciso VI do art. 150 da CF.

Com a análise desses julgados, fica evidente que a Suprema Corte entende ser possível a extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mistas, e que isto não fere o art. 173, parágrafo segundo da CRFB/88, tendo em vista que aquele dispositivo faz referência, exclusivamente, às empresas públicas e sociedades de economia mista que exercem atividade econômica em regime de concorrência com as empresas privadas.

Assim, quando as entidades da administração indireta, mesmo com personalidade jurídica de direito privado, prestarem serviços de interesse público, deverão ser alcançados pela imunidade tributária recíproca, pois atuam no interesse dos Entes Políticos que as criaram.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS.

A Imunidade Tributária consiste em uma limitação constitucional ao poder de tributar por parte dos entes políticos. Nossa Lei Maior estabeleceu uma incompetência dos entes tributantes de onerar determinados objetos, coisas ou pessoas, em virtude de sua natureza jurídica. Por se tratarem de normas constitucionais, não podem ser restringidas por lei infraconstitucional, que são aquelas de hierarquia inferior à Constituição Federal.

Para o bom funcionamento da República e existência harmônica da federação, essas normas não permitem que um ente exerça seu poder de cobrar impostos de outro. Isso se deve porque os Entes políticos visam atingir, através de políticas públicas, o aprimoramento da sociedade e das instituições de cada um deles, e possam cumprir as obrigações impostas pelo texto constitucional, quando dividiu a competência entre os entes federativos. Então não é possível mitigar o funcionamento de todo o aparelho Estatal pela tributação. Por isso a Carta Magna vedou, de plano, a tributação sobre renda, serviços e bens, de um ente sobre outro.

Deve ser ressaltado que outras instituições também contribuem para o progresso do Brasil e crescimento social e cultural. Para essas instituições, a Constituição também vedou a tributação sobre essas entidades, que são: os templos de qualquer culto, sendo imunes qualquer forma de culto religioso e seus templos, desde que não inflijam qualquer norma jurídica; encontramos também a imunidade estendida aos partidos políticos e suas fundações, isso se deve à construção democrática, depende da construção ideológica e de lutas pelo avanço das ideias dos partidos; outra entidade de luta social são os sindicatos dos trabalhadores, que por sua relevância na construção dos direitos sociais, foram alcançados pela imunidade tributária.

Não pode ser excluído desse rol, as entidades de assistência social, pois, em várias situações, essas entidades buscam aprimorar a prestação de muitos direitos sociais, dentre eles: saúde, educação, moradia e outros. Encontramos também as imunidades objetivas que são aquelas concedidas não a pessoas, mas sim a objetos, por isso os livros e periódicos não são tributados, assim como a imunidade estendida a fonogramas e videogramas, entre outras imunidades tributárias específicas, espalhadas pelo texto constitucional.

Nosso objeto de estudo no presente trabalho foi a possibilidade de extensão da Imunidade Tributária Recíproca para as sociedades de economia mista e empresas públicas. Já era sabido que alguns entes da administração indireta são atingidos por essa imunidade, que são as autarquias e as fundações públicas, que são criadas com personalidade jurídica de

direito público para exercer alguma atividade pública, e pelos mesmos motivos que os entes políticos não são tributados, essas pessoas jurídicas também não são.

Analisando a Constituição e as leis infraconstitucionais, encontramos um verdadeiro silêncio sobre a possibilidade de extensão da Imunidade Tributária Recíproca a ser estendida aos outros entes da administração indireta. Os diplomas legais supracitados também silenciaram a respeito da Imunidade recíproca ser estendida para outros impostos, que não incidissem apenas sobre renda, patrimônio e serviços.

Nossa maior fonte elucidativa foi a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que, no decorrer da consolidação dos seus julgados, sedimentou o entendimento que além dos impostos sobre renda, serviços e patrimônio, estendeu a Imunidade Recíproca para outros impostos.

Contudo, os impostos indiretos, a exemplo do ICMS, não seriam abarcados pela imunidade tributária recíproca, quando o ente político e suas entidades da administração indireta forem contribuintes de fato, que é aquele que está no final da cadeia de distribuição, pois o imposto já foi pago no decorrer da circulação da mercadoria. Porém, a imunidade se estenderá, quando forem contribuintes de direito.

Conclui-se, através do estudo da jurisprudência do STF, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista poderão ser alcançadas pela imunidade tributária recíproca. Todavia, deverão obedecer alguns requisitos para alcançarem essa prerrogativa, que são: prestar um serviço público, que a Constituição outorgou ao Ente Político que a criou; devem ter seu capital totalmente público ou a maior parte dele, de forma que a vontade do capital público não fique subordinado ao privado; e não tenham finalidade lucrativa. Atendidas essas condições terão a prerrogativa da Imunidade Tributária Recíproca.

Salienta-se que a imunidade tributária recíproca, de que goza essas empresas estatais, não se estende a todos os tributos, mas apenas aos impostos, por serem considerados tributos não vinculados.

Ademais, como se trata de imunidade tributária recíproca, que visa dar proteção ao pacto federativo, verificou-se que a referida imunidade abrange todos os impostos, exceto aqueles considerados como impostos indiretos, em que o contribuinte de fato é consumidor final de um produto ou serviço, cujo imposto incidente já foi recolhido em momento anterior, por substituição tributária, tendo o valor do tributo sido adicionado ao preço final, inviabilizando a concessão da imunidade tributária prevista no texto constitucional.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**: . 7 ed. São Paulo: metodo, 2013.

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

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, São Paulo: Malheiros, 9º ed, 1997.

CARVALHO, Paulo De Barros. **Curso de direito tributário**: . 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: . 21 ed. São Paulo: atlas, 2010.  
CIVIL, Código (2002) Código Civil: Senado, 2002.

JUSBRASIL. **Stf - ag.reg. no recurso extraordinário : re 259976 rs**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9087051/agreg-no-recurso-extraordinario-re-259976-rs>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

JUSBRASIL. **Hospital nossa senhora da conceição, de porto alegre, será executado por precatório**. Disponível em: <<http://tst.jusbrasil.com.br/noticias/112209596/hospital-nossa-senhora-da-conceicao-de-porto-alegre-sera-executado-por-precatorio>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

JUSBRASIL. **Trf-3 - apelação cível : ac 1472 sp 0001472-26.2010.4.03.6124**. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22311281/apelacao-civel-ac-1472-sp-0001472-2620104036124-trf3>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

JUSBRASIL. **Stf - ag.reg. no recurso extraordinário : re 259976 rs**. Disponível em: <<http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9087051/agreg-no-recurso-extraordinario-re-259976-rs>>. Acesso em: 21 abr. 2016.

JUSBRASIL. **Stj - recurso especial : resp 898294 rs 2006/0236697-8 • inteiro teor**. Disponível em: <<http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21111643/recurso-especial-resp-898294-rs-2006-0236697-8-stj/inteiro-teor-21111644>>. Acesso em: 14 abr. 2016

MACHADO, Hugo De Brito. **Curso de direito tributário**: . 33 ed. São Paulo: malheiros , 2012.

MELO, Celso Antonio Bandeira De. **Curso de direito administrativo**: do livro. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MINARDI, Joseane. **Manual de direito tributário**: 1 ed. São Paulo: juspodvim , 2015.

NACIONAL, Código tributário (1966), Código Tributário Nacional. Brasília, 1966.  
SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Lei nº 9.393, de 19 de Dezembro de 1996 - Dispõe sobre a propriedade territorial rural. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9393.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9393.htm). Acesso em 10 de abril de 2016.

Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996 - Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm). Acessado em 15 de Abril de 2016.

**Lei Complementar nº 116, de 31 de Julho de 2003** - Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm). Acessado em 14 de abril de 2016.

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, súmula aplicada nº 166**. Disponível em [http://www.coad.com.br/busca/detalhe\\_16/717/Sumulas\\_e\\_enunciados](http://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/717/Sumulas_e_enunciados). Acessado em 15 de Abril de 2016.

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, súmula aplicada nº334**. Disponível em <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/busca?q=S%C3%9AMULA+334+DO+STJ>. Acessado em 15 de Abril de 2016.

**SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, súmula aplicada nº391**. Disponível em <http://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=391>. Acessado em 15 de Abril de 2016.