

## **ARTIGO: Sobre conceito e atuação da norma de imunidade**

**Luís Fernando de Souza Pastana**<sup>1</sup>

**RESUMO:** Dissertar sobre imunidade é tratar de tema que encontra grande consenso doutrinário. Há, no entanto, peculiaridades que são fundamentais para se determinar a estrutura do instituto, sua forma de aplicação e definição de seu conceito. Apresentaremos alguns conceitos de imunidade, discutiremos seus elementos e apontaremos suas peculiaridades a fim de que possamos encontrar a melhor definição do que vem a ser imunidade tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imunidade. Regra-matriz de incidência. Tributo.

### **1 O instituto da imunidade no direito brasileiro**

O instituto da imunidade, ainda que tema constitucional, não é encontrado dentro da Lei Maior sob o desígnio do vocábulo “imunidade”<sup>2</sup>. Quando a Constituição

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Procurador do Município de Diadema. E-mail do autor: lufernando00@hotmail.com.

<sup>2</sup> “[...] tal palavra não se encontra no Texto Constitucional. O jurista que procura na Carta Magna o vocábulo “imunidade” certamente ficará decepcionado, na medida em que tal palavra, como dito, não consta no seu Texto.

A Lei Maior, ao contrário, usa as expressões “proibição de instituição de tributos”, “limitação”, “isenção”, “não incidência”, o que, em princípio, poderia indicar que todos estes institutos são afetos à Carta Magna e se confundem na definição e aplicabilidade.

quer tornar imune certa realidade utiliza vocábulos ou expressões como “isenção”, “não incidência”, etc (institutos que, como será demonstrado, não se confundem com a imunidade).

A seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal (CF) traz a rubrica “Das limitações do poder de tributar”, localização geográfica de várias das imunidades tributárias<sup>3</sup>.

A imunidade foi observada pela doutrina clássica como verdadeira limitação ao poder que o Estado possui de tributar<sup>4</sup>.

A ideia que o instituto representa é de estabelecer uma realidade onde não pode haver tributação.

A definição de imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar encontra críticas na doutrina, já que, sob a rubrica “Das limitações do poder de

---

Porém, sabe-se que quando o Texto Maior usa estes vocábulos, na verdade está referindo à imunidade como instituto jurídico constitucional” (STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**, Rio Grande do Sul: Livraria do advogado, 2010. p. 130).

<sup>3</sup> É preciso fazer a seguinte ressalva: para aqueles que entendem existir imunidade implícita, outras imunidades poderiam ser encontradas em localização diversa da CF.

<sup>4</sup> “Esse é, aliás, o conceito que até hoje prevalece na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. [...] a definição da imunidade como limitação ao poder de tributar é tão evidente que tal expressão consta como indexador da ementa do acórdão:

LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR. IMUNIDADE. ENTIDADE BENEFICENTE. IPTU. O Tribunal a quo seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município. Recurso extraordinário não conhecido”. (STF. Recurso Extraordinário 345830/MG. Rel. Min. Ellen Gracie, DJ. 08.11.2002). (STURTZ, 2010, p. 130).

tributar” se encontram diversos institutos além da imunidade, como os princípios e a repartição de competência tributária<sup>5</sup>.

Luciano Amaro critica o conceito de imunidade como limitação ao poder de tributar pois, no campo em que a norma imunizante atua sequer existe o referido poder<sup>6</sup>. Conclusão do autor: não é possível se limitar o que não existe.

Posicionamento muito parecido possui Regina Helena Costa quando disserta sobre ser a imunidade causa de exclusão ou supressão da competência tributária<sup>7</sup>: a competência já pressupõe a atuação da norma imunizante, sendo incorreta a ideia de que a Constituição confere ao ente político a competência tributária para, em momento posterior, suprimir a mesma através de uma norma de imunidade.

Para Paulo de Barros Carvalho, da mesma forma, o tratamento do instituto como limitação constitucional à competência também não se mostra correta. A base

---

<sup>5</sup> “[...] a afirmação segundo a qual a imunidade tributária é limitação constitucional ao poder de tributar é absolutamente vaga, já que a expressão abriga outras categorias jurídicas que com ela não se confundem” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2006, p. 36).

<sup>6</sup> “Tradicionalmente estudada como uma “limitação do poder de tributar”, no sentido de “supressão”, “proibição” ou “vedação” do poder de tributar, a imunidade – já o dissemos linhas atrás – configura simples técnica legislativa por meio da qual o constituinte exclui do campo tributável determinadas situações sobre as quais ele não quer que incida este ou aquele gravame fiscal, cuja instituição é autorizada, em regra, sobre o gênero de situações pelo qual aquelas estariam compreendidas. Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (nem preexiste) poder de tributar”. (AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007, p. 151).

<sup>7</sup> “De outro lado, afigura-se incorreta a designação de imunidade como “exclusão” ou “supressão” da competência tributária, transmissora da falsa ideia de que esta existia e foi, posteriormente, afastada. Cuidando-se de disposição imposta pelo Poder Constituinte Originário, a competência tributária já nasce desprovida do campo constitucionalmente imune. Vale dizer, a competência tributária é liberdade de instituir tributos dentro de certos limites, desenhados pela Constituição. As normas atributivas de competência e as normas imunizantes – que são normas de competência – são contemporâneas, pelo quê inadequado falar-se na sucessão cronológica destas em relação às primeiras”. (COSTA, 2006, p. 42).

do raciocínio é a inexistência de cronologia entre o momento em que se confere a competência para tributar e o momento em que atua a norma imunizante<sup>8</sup>.

Estes autores não observam o poder de tributar como a “forma bruta” da competência, e esta como a “forma lapidada” daquele poder. Quando a Constituição confere o poder de tributar, já o faz de maneira “lapidada”, bem especificada e delimitada, assim, confundem-se o poder e a competência.

Misabel Abreu Machado Derzi adota o seguinte conceito de imunidade:

*Podemos conceituar as imunidades como regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitadoras negativamente, por meio de redução parcial, da norma de atribuição de poder tributário. (2011, p. 344).*

Ao se analisar o referido conceito, percebe-se que a imunidade, na visão da autora, apresenta-se como regra constitucional expressa ou implícita<sup>9</sup>.

---

<sup>8</sup> “O raciocínio não procede. **Inexiste cronologia** que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional, para, **em momento subsequente**, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade. **Aliás, a regra que imuniza é uma das múltiplas formas de demarcação de competência. Congrega-se às demais para produzir o campo dentro do qual as pessoas políticas haverão de operar, legislando sobre matéria tributária. Ora, o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes.** (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**, 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 333, grifo nosso).

Concordamos com a professora nesse ponto. A norma imunizante, como toda e qualquer norma, é formada na mente do intérprete, o qual utiliza como matéria-prima as regras e os princípios expostos na legislação.

Devemos tentar observar na Lei Maior, para justificar a tese de que há imunidade implícita, a existência de princípios que, como a imunidade, determinem a proibição de tributação sobre certa realidade.

Diante disto, podemos afirmar que a chamada imunidade recíproca, prevista textualmente na regra do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal, existiria mesmo que esta previsão não se encontrasse expressa no Texto Maior.

Por detrás da imunidade recíproca encontra-se o princípio federativo.

Em uma República Federativa os entes federados estão em pé de igualdade, justamente para ser possível a manutenção da federação (nenhum deles apresenta soberania, mas autonomia frente aos demais). É justamente este valor que se encontra por detrás da regra do art. 150, VI, “a”.

---

<sup>9</sup> “Tal conceito leva em consideração os preciosos estudos realizados em torno do assunto por Paulo de Barros Carvalho, mas deles dissente, pois admite imunidades não expressas – desde que implicitamente necessárias – como a recíproca, ao mesmo tempo que realça, como essencial, a ideia de supressão ou negação parcial”. (DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade, isenção e não incidência. In: MARTINS, I. G. S.; MARTINS, R.G.S.; NASCIMENTO, C.V. (Coordenadores). **Tratado de direito tributário**, volume 2, São Paulo: Saraiva, 2011, p. 344).

No entanto, este valor trazido pelo princípio federativo é encontrado no texto constitucional em diversas frentes (art. 1º, Caput; art. 4º, Caput; art. 18, Caput, etc), e não somente no art. 150, VI, “a”.

Concluimos que, por força do princípio federativo, mesmo que não existisse a previsão expressa da imunidade recíproca, ela existiria no bojo da Carta Política, implicitamente, em decorrência da manutenção da Federação.

De fato, mesmo que não houvesse a previsão expressa da imunidade recíproca, o ente político não poderia estabelecer um imposto sobre o patrimônio, renda ou serviço de outro ente, já que a tributação é a demonstração de uma parcela da soberania, e o Texto Maior, no art. 18, por exemplo, estabelece a autonomia dos entes políticos frente aos demais.

Ora, quando o intérprete observar o princípio federativo e formular a norma de tributação em sua mente, irá determinar que um ente não poderá tributar outro ente através de impostos, sob pena de colocar em risco a própria federação: teremos uma norma de imunidade implícita.

Desta forma, havemos de concordar com Misabel Derzi quando afirma que a imunidade pode se apresentar expressa ou implicitamente, mesmo que, no direito brasileiro, o exemplo conferido como imunidade recíproca tenha sido formulado expressamente.

Do conceito apresentado pela professora Misabel ainda constatamos que a norma de imunidade atua contra a norma de atribuição de poder de tributar, reduzindo o seu âmbito de atuação para, então, auxiliar na formação da norma de competência tributária.

Nestes termos, a imunidade é regra de incompetência. Importante anotar que a norma imunizante atua juntamente com a norma que atribui poder para tributar, sendo que a conjugação de ambas forma a norma de competência: a norma de competência surgiria justamente da atuação da norma de imunidade sobre a norma de atribuição de poder de tributar.

Misabel Derzi deixa claro que as referidas normas atuam ao mesmo tempo, ou seja, não se trata da atuação primeira da norma que confere o poder de tributar para, após, atuar a norma de imunidade, retirando parte daquele poder<sup>10</sup>.

Pelo fato da imunidade atuar como regra de incompetência frente à regra que confere poder para tributar, ela é vista pela referida autora como norma de exceção, já que excepciona o poder de tributar. Ainda, como norma de exceção, ela só ganharia sentido quando oposta à “norma-regra” de tributação<sup>11</sup>.

---

<sup>10</sup> “Como já estabelecemos, a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitante. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal”. (DERZI, volume 2, 2011, p. 346).

<sup>11</sup> “É que a Constituição Federal, ao partilhar o poder tributário entre as pessoas estatais que integram a Federação, utiliza-se da técnica de atribuição e de denegação (ou supressão parcial). De um lado, encontramos atribuições de poder para instituir tributo, concedidas em caráter positivo (arts. 145, 148, 149, 153, 155 e 156) e dispositivos que reduzem, diminuem, suprimem parcialmente a abrangência dos primeiros, realizando a informação ou a modelagem da competência, constitucionalmente delimitada. A imunidade é, portanto, regra de exceção, somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não

Assim, não há que se confundir a imunidade com a não-incidência pura e simples, já que, enquanto aquela faz a tributação não ocorrer por conta de uma norma excepcional, nesta não ocorre por falta, *ab initio*, de atribuição constitucional de poder de tributar.

A diferença é sutil mas, na lógica da professora Misabel, existente.

Misabel também não classifica a imunidade como norma de não-incidência constitucionalmente qualificada, como muitos autores o fazem<sup>12</sup>.

Dentro do processo de positivação do direito tributário, fenômeno que se inicia com a composição da norma constitucional de competência e se finda com a introdução no ordenamento jurídico da norma individual e concreta que extingue o crédito tributário, o instituto da imunidade se encontra logo ao início, antes da formação da regra-matriz de incidência.

O fenômeno da “incidência/não-incidência”, como ora apresentado e tratado pela doutrina, faz referência à regra-matriz, a norma de tributação abstratamente considerada.

---

sucessiva no tempo. Portanto, não dizemos que os cidadãos proprietários são “ímmunes” à instituição, pela União, do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana porque falece a ela competência para criar a exação. Entretanto, dizemos que o templo é “ímmune” ao mesmo imposto se instituído pelo Município, porque essa pessoa estatal tem poder para criar o tributo”. (Ibid., p. 343)

<sup>12</sup> “Por estar no plano constitucional, a imunidade não se vincula à incidência ou à não incidência. Tecnicamente, embora exista quem a defina como regra de não incidência constitucionalmente qualificada, a imunidade não diz respeito à não incidência da regra de tributação, mas sim à questão da competência” (Ibid., p. 366).



Quando se afirma, portanto, que a imunidade se encontra no plano da não-incidência, significa afirmar que a norma de imunidade atua para fazer com que a regra-matriz não incida sobre a realidade imune.

Em consonância com o pensamento de Misabel Derzi, não adotamos tal posicionamento. A imunidade é instituto que atua em momento anterior ao fenômeno da “incidência/não-incidência” da regra-matriz, não sendo, portanto, obstáculo a sua aplicação.

A utilização do termo “não-incidência” se dá quando um instituto impede que a norma de tributação ‘X’ (regra-matriz) incida sobre algo que se encontra dentro de seu campo de abrangência.

A norma de tributação deixa de incidir sobre o fato imune não porque encontra um obstáculo na sua aplicação, mas sim porque o fato imune encontra-se fora da norma, já que incompetente o ente para incluí-lo nela.

Tratar a imunidade como instituto que atua no plano da não-incidência é considerar que a norma imunizante, como uma capa protetora, cobre a realidade dita imune e impede que a regra-matriz incida sobre ela.

Mas, para tanto, faz-se necessário ter como premissa que a regra-matriz traga em sua hipótese a realidade imune e, com isso, deveremos ter como premissa que o legislador infraconstitucional recebeu competência tributária da Constituição para forjar uma norma de tributação que abarque a dita realidade imune.

A conclusão que obteríamos era a de que a imunidade não é instituto que define a competência tributária, já que, mesmo imune, o legislador teria competência para inserir o fato no âmbito material da norma de tributação. Não concordamos com esta conclusão.

A imunidade, como norma que atua na formação da competência, incide como todas as outras normas. No entanto, diante da realidade tida nos termos “incidência/não-incidência”, e tendo em consideração que o instituto da imunidade atua em momento anterior à formação da regra-matriz, concluímos que a imunidade não se relaciona com a incidência desta regra.

Sendo a regra-matriz a norma que incide para tributar ou não incide para não tributar, não há lógica em tratar da imunidade sob estes aspectos, já que, quando a norma imunizante atua, assim o faz para formar a norma de competência tributária, a qual irá autorizar e disciplinar a criação da regra-matriz: é somente neste momento que se pode trabalhar com os termos “incidência/não-incidência”, conforme utilizado pela doutrina.

Paulo de Barros Carvalho também não observa a imunidade como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, apontando que, no momento da atuação da norma de imunidade, não é pertinente abordar a temática da incidência ou não-incidência da norma de tributação<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> “Se as regras que imunizam são normas de competência, como todos consentem, seus destinatários exclusivos são aquelas pessoas jurídicas de direito público dotadas de personalidade política. Tais entes constituem o pequeno universo tomado como alvo e objetivo final das chamadas regras sobre tributação, que a Lei Superior sobejamente abriga. Formam o corpo das perfiladas leis

Para Luciano Amaro, a norma de imunidade incide para, como uma capa protetora, proteger certa realidade que, não fosse a imunidade, seria tributada. Como a norma imunizante impede, naquela realidade, a incidência da norma de tributação, o autor a insere no campo da não-incidência.

Para Luciano, ao contrário do que leciona Misabel Derzi e Paulo de Barros, imunidade é hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada<sup>14</sup>.

Opinião a ser comentada é a de Sacha Calmon, o qual trabalha a imunidade dentro do campo da incidência da norma de tributação. Eis a crítica do professor Paulo de Barros à este posicionamento:

*Tomemos, entre outras, a proposta de Sacha Calmon Navarro Coelho, que vê a imunidade como técnica legislativa de exoneração, de tal arte que os dispositivos dessa índole “entram na composição da hipótese de incidência das normas de tributação, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes”. Para o ilustre Professor, a regra constitucional que põe a imunidade atua no plano da hipótese de incidência, excluindo*

---

sobre *leis tributárias*, que, assim consideradas, não são portadoras de alusões *diretas e imediatas* ao tópico da incidência, tema exclusivo dos enunciados normativos que criam, propriamente, os tributos. **As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta.** No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes. As prescrições editadas nesse nível não cuidam da percussão do gravame, que é algo inerente à regra-matriz, erigida na plataforma do legislador ordinário. **Supomos não ser precisamente essa a hora adequada para pensar na fenomenologia da incidência, quando estamos tratando de estabelecer os parâmetros de atuação legiferante das unidades políticas**”. (CARVALHO, 2009, p. 337, grifo nosso).

<sup>14</sup> “Outras situações existem em que a competência é autorizada, mas não é exercida, ou só o é parcialmente. Dá-se, aí, o que a doutrina costuma designar como não-incidência (*tout court*) ou não-incidência pura e simples, por oposição à imunidade e à isenção”(AMARO, 2007, p. 280).

*de certos fatos ou aspectos destes a virtude jurígena. Tudo baseado na premissa, aliás, incontestável, de que as normas não derivam de textos legais isolados, mas do contexto jurídico positivo, considerado como um todo. Exsurgem, então, como a resultante de um plexo de leis ou de artigos de leis em vigor no sistema. E nessa conjugação de preceitos que se entretecem, as leis e os artigos de leis que definem os fatos tributáveis se harmonizam com as previsões imunizantes e isençionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Frisa o autor baiano, radicado em Minas Gerais, que imunidades e isenções apresentam a mesma dinâmica funcional, com a diferença de as primeiras terem origem na Constituição e as últimas decorrerem de leis infraconstitucionais, complementares ou ordinárias. Tanto umas quanto outras, ainda que ostentando o mesmo esquema de funcionalidade, são exonerações internas, qualitativas, que penetram os supostos das normas de tributação. (2009, p. 346).*

Correto é que uma norma pode advir de um conjunto de leis, no entanto, não devemos conjugar variadas normas a ponto de se pretender encontrar uma única regra jurídica<sup>15</sup>.

---

<sup>15</sup> “Como já observado em capítulos anteriores, as proposições normativas do direito posto se articulam segundo padrões associativos lógicos, entre os quais sobreleva o vínculo de subordinação, que conduz à hierarquia, ao lado das relações coordenativas, fatores determinantes da estrutura piramidal do ordenamento jurídico, assim como o concebera Adolph Merkl. Mas tal organização hierárquica pressupõe, de maneira indeclinável, que as entidades normativas preservem seu mínimo irredutível para que seja possível notar os laços subordinativos e reconhecer as linhas de

O professor Paulo apresenta um gráfico que demonstra a teoria do professor Sacha<sup>16</sup>:

$$H = A - (B + C)$$

H = hipótese de incidência

A = fatos tributáveis

B = fatos imunes

C = fatos isentos

Concordamos com Paulo de Barros no sentido de não se sustentar o posicionamento de Sacha Calmon. De fato, como a imunidade pode retirar da hipótese de incidência uma realidade que, na ordem lógica de aplicação dos institutos, nunca veio a compor a hipótese?

---

coordenação que fazem do direito um sistema, ainda que se utilize esse termo no seu sentido livre e, portanto, menos rigoroso.

A tão decantada arquitetura piramidal se constrói pela distribuição escalonada das normas jurídicas, nos diversos patamares da ordem positiva, o que nos abre a possibilidade de contemplar a supremacia de umas com relação às outras. Acaso nos fosse dado promover a união das disposições prescritivas de estatutas diferentes, de tal forma que se interpenetrassem intrinsecamente, cairia por terra o edifício do direito, abalado na razão última e primordial do seu equilíbrio, enquanto sistema. Rompidas as ligações hierárquicas, passaríamos, de imediato, para o âmbito de um singelo esquema linear e, juntadas as normas de mesmo *status*, ao ponto de vê-las fundidas, encontraríamos uma figura punctiforme. Quando se menciona o equilíbrio da ordem jurídica em vigor, introduzimos, ao jeito de condição, que cada unidade normativa mantenha íntegra sua estrutura lógica, para que possamos contemplá-las, confrontá-las e coordená-las, respeitando sempre a posição que o sistema a elas atribuiu.

Não é precisamente esse o efeito que se obtém da aplicação da citada teoria. Seu autor predica o cruzamento dos arcabouços normativos, pela via de imiscuir o preceito imunizante, por inteiro, no antecedente da regra de tributação". (CARVALHO, 2009, p. 348).

<sup>16</sup> "Neles, os fatos imunes, descritos no conteúdo das prescrições de imunidade, ingressam no suposto da norma de tributação, desaparecendo ao serem subtraídos (ao lado dos fatos isentos) dos fatos tributáveis. E isso já vem como pretexto para a segunda grande objeção à tese exposta.

Com efeito, não se pode extrair de um conjunto elementos que não lhe pertencem. A subtração apresentada no esquema forma que transcrevemos é simplesmente impossível: os fatos imunes não estão e nunca estiveram contidos na classe dos fatos tributáveis. Juridicamente, aliás, têm a natureza de *fatos intributáveis*, por força de expressa determinação constitucional. O equívoco reside na premissa. O raciocínio parte do pressuposto de que todos os acontecimentos da realidade tangível estão disponíveis ao impacto tributário, sentença que só é válida em termos extrajurídicos". (Ibid., p. 349).

Para Regina Helena Costa, a imunidade *tributária* “*pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação*”. (2006, p. 51).

A autora percebe a imunidade como forma de exoneração (opinião compartilhada com a professora Misabel<sup>17</sup>). Literalmente, exonerar significa retirar a carga. Portanto, exoneração tributária corresponde à retirada da carga tributária.

A imunidade atua reduzindo o âmbito de aplicação da norma que traz a atribuição do poder de tributar, sendo, conseqüentemente, forma de exoneração endógena.

Também para Regina Helena a imunidade é norma que atua na formação da competência tributária: no mesmo momento em que atua a norma de atribuição de poder de tributar, atua a norma de imunidade para, juntas, formarem a competência tributária.

A autora afirma que a competência é o próprio poder de tributar juridicamente limitado, inclusive, por conta da imunidade<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> “A experiência brasileira em incentivos demonstra que temos utilizado uma série de institutos, juridicamente distintos, mas todos provocadores de efeitos econômicos similares, que levam à exoneração tributária estimulante para o desenvolvimento. Por exemplo, as imunidades previstas na Constituição, as isenções propriamente ditas estabelecidas em lei e outras formas especiais de incentivos, como as alíquotas zero, as meras reduções de tributos, a concessão de créditos presumidos, a devolução de tributo pago etc”. (DERZI, 2011, p. 355).

<sup>18</sup> “Convém estabelecer, inicialmente, a distinção entre poder tributário e competência. O poder tributário é expressão do poder político, consequência do *jus imperium* do Estado. Como manifestação da soberania estatal, é originariamente ilimitado.

Acrescentando diretriz nova ao debate, Regina Helena Costa traz a imunidade como um direito da pessoa “imune” a não ver tributada a realidade protegida pela imunidade.

De fato, a contrapartida da proibição constitucional à tributação é o direito do cidadão de não ser tributado.

Por fim, a autora traça uma clara linha divisória entre dois casos em que não haverá a tributação: a imunidade, de um lado, e a simples falta de previsão constitucional de competência para a tributação<sup>19</sup>.

A imunidade, como a simples falta de previsão de competência, apresenta um campo de não tributação. No entanto, no caso da imunidade, se não houvesse a norma imunizante, haveria possibilidade de tributação na região que aquela incide.

Assim, a imunidade é tida pela autora como norma excepcional, que somente tem sentido se houver uma outra norma, aquela que confere poder de tributar. Já a simples inexistência de norma constitucional que confira poder de tributar não se confunde com imunidade, não sendo norma de exceção, não sendo, sequer, norma jurídica.

---

Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício: nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado”. (COSTA, 2006, p. 54).

<sup>19</sup> “Por outro lado, esclareça-se que a ausência de competência tributária não expressa em norma constitucional, explícita ou implícita, mas meramente dedutível da extrapolação dos contornos da norma fixadora da competência, não caracteriza imunidade, mas simples impossibilidade implícita de tributação, resultante de limitação posta ao poder de tributar”. (Ibid., p. 52).

Como não é possível falar em norma de imunidade sem ter, ao seu paralelo, a norma que confere poder de tributar, todas as realidades que se encontram fora deste poder, por simples falta de previsão e não por exceção veiculada por norma de imunidade, não poderiam ser confundidas com o instituto em comento.

Como utilizamos as considerações da professora Regina Helena Costa, não podemos deixar de comentar a posição da autora sobre ser a “facultatividade” característica da imunidade.

Afirma a professora às fls. 57 da sua obra quando vai estabelecer as características da imunidade: *“facultatividade, no sentido de que a pessoa imune pode ou não se utilizar do benefício”* (2006).

Ora, não podemos concordar. A imunidade irá determinar um campo (composto por uma situação, uma pessoa, um bem, etc) no qual não poderá haver tributação, assim, onde há imunidade não haverá incidência tributária simplesmente porque não há tal previsão na própria regra-matriz de incidência, já que o seu ente criador não tinha competência para tanto.

Não cabe à pessoa que se beneficia da imunidade decidir se quer ou não ver aplicada a imunidade, sob pena de se aceitar que uma pessoa possa criar uma regra-matriz de incidência, mesmo sem competência para tanto (aliás, com proibição constitucional no caso) e fazê-la incidir sobre um fato.



O que poderíamos ter, no caso de uma pessoa que é imune a um tributo “pagar” o referido tributo é, no máximo, uma doação da quantia ao Estado se esta vontade fosse pela pessoa confirmada, mas nunca o pagamento de um tributo que sequer tem regra-matriz.

Para Paulo de Barros a imunidade é *“a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”*. (2009, p. 363).

Ensina Paulo de Barros que o constituinte veda a atividade do legislador através de duas formas, ou expressamente ou não atribuindo poderes à pessoa política para legislar.

Ao definir a imunidade como norma jurídica, o professor deixa fora de seu conceito a multiplicidade de vedações tácitas de tributação originadas do princípio segundo o qual o que não estiver permitido estará proibido. Em outras palavras, se imunidade é norma jurídica, tudo aquilo que não for norma, mesmo que apresente vedação de tributação, não será imunidade.

A simples falta de previsão de competência para tributar, clara vedação constitucional à tributação, não pode ser considerada imunidade, norma que deve vir expressa no ordenamento<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> “O comando que imuniza ingressa no universo do direito positivo por intermédio de uma autêntica norma jurídica, entendida a expressão na plenitude do seu significado lógico. E a vedação tácita,

Ainda, a norma de imunidade é expressa no sentido de estabelecer “a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas” (CARVALHO, 2009, p. 363).

Sendo o legislador o próprio destinatário da regra de imunidade, já que esta disciplina a formulação da regra-matriz de incidência, diz Paulo de Barros que estamos diante de uma norma de estrutura.

As normas de estrutura são normas que têm como destinatário o legislador, e como conteúdo a disciplina da produção de outras normas. São também chamadas de normas de competência e se contrapõem às normas de comportamento, que são aquelas que têm como destinatário todas as pessoas, e como conteúdo a disciplina da relação intersubjetiva.

Como a norma de imunidade atua na determinação da norma de competência tributária, estabelecendo realidade que não poderá ser contida na regra-matriz de incidência, a norma de imunidade é típica norma de estrutura.

Por fim, ao analisar a norma de imunidade segundo os estudos de Norberto Bobbio sobre o núcleo deôntico das normas, Paulo de Barros estabelece que, dentre os nove modais possíveis formados pela combinação de dois a dois entre os

---

implícita ou oblíqua, proibição fraca que é, não entra no ordenamento como conteúdo de regra jurídica e por isso não pertence à região normativa do direito positivo por intermédio de uma autêntica norma jurídica. Uma é norma jurídica (proibição forte), a outra, não (proibição fraca)[...]”. (CARVALHO, 2009, p. 361).

símbolos do “permitido”, “obrigado” e “proibido”<sup>21</sup>, a norma de imunidade se apresenta pela combinação “proibido obrigar” (VO).

A norma de imunidade irá estabelecer uma vedação ao legislador ordinário, qual seja, de criar tributação sobre uma certa realidade previamente definida<sup>22</sup>. O legislador ordinário estará **proibido de obrigar** através de uma relação tributária obrigacional, portanto, a norma de imunidade atua como ordem ao produtor de uma outra norma jurídica, a da tributação.

## 2 Conclusão

A imunidade tributária representa verdadeira norma que ajuda a compor, ao lado da norma que autoriza a tributação, a norma de competência tributária. Enquanto a norma que autoriza a tributação *permite obrigar*, a norma de imunidade *proíbe obrigar*, sendo que as duas, quando conjugadas, formam o núcleo da norma de competência tributária.

## 3 Referências

---

<sup>21</sup> “[...] Os dispositivos que outorgam a competência para instituir tributos estão, todos eles, contidos na letra “a”, isto é, são normas que permitem obrigar (PO), entendendo “obrigar” por disciplinar, regular, criar direitos, obrigações e sanções. Os entes políticos, a quem é deferida a possibilidade de inovar a ordem jurídica, criando tributos, não estão obrigados a fazê-lo. Há, simplesmente, permissão constitucional determinada, donde o simbolismo (PO), isto é, “normas que permitem obrigar”. (Ibid., p. 357).

<sup>22</sup> “É a hora de cifrar a composição deontica peculiar que as normas de imunidade apresentam. Se as reduzirmos ao mínimo simbólico, vamos nos deparar, iterativamente, com a combinação (VO) – “proibido obrigar” – fazendo entrever que o constituinte estatui uma vedação que inibe o legislador ordinário de regular específicas matérias. Aquele que comanda (legislador constitucional) firma a proibição de que o destinatário da regra (o legislador infraconstitucional) discipline certas situações, obviamente para tolher o surgimento de vínculos jurídico-tributários”. (Ibid., p. 358).

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 13ª edição, São Paulo: Saraiva, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, 3ª edição, 3ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência**, 8ª edição, São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**, 3ª edição, São Paulo: Noeses, 2009.

## **Código Tributário Nacional**

## **Constituição Federal de 1988**

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 2ª edição, São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade, isenção e não incidência. In: MARTINS, I. G. S.; MARTINS, R.G.S.; NASCIMENTO, C.V. (Coordenadores). **Tratado de direito tributário**, volume 2, São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, 1ª edição, São Paulo: Saraiva, 2011.

STURTZ, Gabriel Pinós. Natureza jurídica da imunidade e demais formas de não tributação: evolução doutrinária e jurisprudencial. In: DIFINI, Luiz Felipe Silveira (Org.). **Imunidades tributárias e direitos fundamentais**, Rio Grande do Sul: Livraria do advogado, 2010.