

Concessão à autarquia federal de isenção de tributos municipais,
distritais e estaduais por norma infraconstitucional da União.
Inconstitucionalidade da isenção heterônoma

Daniel Barbosa Lima Faria Correa de Souza*

1. Questão relevante decorre a respeito da possibilidade ou não de norma infraconstitucional da União estabelecer isenção de tributos municipais, distritais e estaduais.

2. Ab initio, é mister tecer algumas considerações a respeito do instituto da isenção, bem como diferenciá-la da imunidade tributária e da hipótese de não-incidência, conforme o escólio de Hugo de Brito Machado [01]. Imunidade é a exclusão da hipótese de incidência tributária constitucionalmente qualificada, enquanto isenção é a exclusão da hipótese de incidência tributária infraconstitucionalmente qualificada. As duas modalidades diferem da não-incidência tributária, a qual se configura "em face da própria norma de tributação, sendo objeto da não incidência todos os fatos que não estão abrangidos pela própria definição legal da hipótese de incidência." [02]

Hugo de Brito Machado assevera que a imunidade "impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária." [03]

3. Ao estabelecer os limites ao poder de tributar, a Constituição Federal aponta em seu artigo 150:

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:

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

§ 2º - 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.

Portanto, ficou estabelecida a existência da chamada imunidade recíproca, corolário lógico do princípio federativo.

4. Primeiramente, importa definir o que é tributo. Conforme o artigo 3º do Código Tributário Nacional: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada." Segundo o voto do Ministro Carlos Velloso:

"Os tributos, nas suas diversas espécies, compõem o Sistema Constitucional Tributário brasileiro, que a Constituição inscreve nos seus artigos 145 a 162. Tributo, sabemos todos, encontra definição no artigo 3º do CTN, definição que se resume, em termos jurídicos, no constituir ele uma obrigação que a lei impõe às pessoas, de entrega de uma certa importância em dinheiro ao Estado. As obrigações são voluntárias ou legais. As primeiras decorrem da vontade das partes, assim, do contrato; as legais resultam da lei, por isso são denominadas obrigações ex lege e podem ser encontradas tanto no direito público quanto no direito privado. A obrigação tributária, obrigação ex lege, a mais importante do direito público, 'nasce de um fato qualquer da vida concreta, que antes havia sido qualificado pela lei como apto a determinar o seu nascimento.' (Geraldo Ataliba, 'Hermenêutica e Sistema Constitucional Tributário', in 'Diritto e pratica tributaria', volume L, Padova, Cedam, 1979)." (ADI 447, Rel. Min. Octávio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-91, DJ de 5-3-93)

4.1 A respeito da classificação das espécies tributárias, há a corrente tripartite, segundo a qual os tributos se classificam em: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria. Esta é a classificação adotada pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 5º.

4.2 Inobstante, para outros juristas, tributos são: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições; (iv) empréstimos compulsórios. No azo, impende destacar o elucidativo e magistral voto do Ministro Carlos Velloso:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 194), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)." (ADI 447, Rel. Min. Octávio Gallotti, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 5-6-91, DJ de 5-3-93)

4.3 Ainda, cumpre gizar o entendimento do Ministro José Augusto Delgado [04], segundo o qual são cinco as espécies tributárias: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) contribuições em geral; (v) empréstimos compulsórios.

"Tributo é gênero. Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições em geral e os empréstimos compulsórios são espécies que o formam."

4.4 Por fim, destacamos o escólio de Hugo de Britto Machado [05], o qual aponta serem quatro as espécies tributárias, a saber: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) contribuições sociais; (v) empréstimos compulsórios. As contribuições sociais, segundo o citado doutrinador, subdividem-se: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico; (b) contribuições do interesse de categoria profissional ou econômica; (c) contribuições de seguridade social.

4.5 Obtemperamos serem em número de cinco as espécies tributárias: (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) contribuições em geral; (v) empréstimos compulsórios. As contribuições em geral, por seu turno, se subdividem em:

1) contribuições sociais (CF, art. 194), as quais novamente se subdividem em:

1.1) contribuições de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º)

1.2) contribuições salário educação (CF, art. 212, § 5º) e

2) contribuições especiais, as quais novamente se subdividem em:

2.1) contribuições de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149);

2.2) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149);

2.3) contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (CF, art. 149-A)

5. Da simples leitura do dispositivo constitucional em liça, verifica-se que a imunidade recíproca abrange tão-somente os impostos. Logo, considerando que toda regra de limitação de competência tributária deve ser interpretada de maneira restritiva, percebemos que as demais espécies tributárias não se incluem no instituto em apreço.

Conseqüentemente, no que concerne aos demais tributos, sua cobrança, na situação definida no artigo 150, VI, da Constituição Federal, permanece hígida, uma vez que a imunidade em apreço não lhes é extensível. Assim, deve ser reconhecida a imunidade recíproca apenas quanto ao pagamento de impostos, excluindo-se as demais espécies

tributárias da benesse constitucional em comento. Nesse diapasão, decidiu o Pretório Excelso:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ECT - EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. TAXAS: IMUNIDADE RECÍPROCA: INEXISTÊNCIA. I. - As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A ECT - Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 22, X; C.F., art. 150, VI, a. Precedentes do STF: RE 424.227/SC, 407.099/RS, 354.897/RS, 356.122/RS e 398.630/SP, Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma. II. - A imunidade tributária recíproca -- C.F., art. 150, VI, a -- somente é aplicável a impostos, não alcançando as taxas. III. - R.E. conhecido e improvido." Grifou-se.

(STF, 2ª Turma,, RE 364202 / RS - Recurso Extraordinário, Relator(a): Min. Carlos Velloso. Julgado em 05/10/2004. Publicado no DJ em 28/10/2004, pp. 00051)

"AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. PORTO DE SANTOS. IMUNIDADE RECÍPROCA. TAXAS. HONORÁRIO ADVOCATÍCIO. SUCUMBÊNCIA. 1. Imóveis situados no porto, área de domínio público da União, e que se encontram sob custódia da companhia, em razão de delegação prevista na Lei de Concessões Portuárias. Não-incidência do IPTU, por tratar-se de bem e serviço de competência atribuída ao poder público (artigos 21, XII, "f" e 150, VI, da Constituição Federal). 2. Taxas. Imunidade. Inexistência, uma vez que o preceito constitucional só faz alusão expressa a imposto, não comportando a vedação a cobrança de taxas. Agravo regimental a que se nega provimento." Grifou-se.

(STF, 1ª Turma, AI-AgR 458856 / SP - Relator(a): Min. Eros Grau. Julgado em 05/10/2004. Publicado no DJ em 20/04/2007, pp. 00089)

"A imunidade tributária diz respeito aos impostos, não alcançando as contribuições." (RE 378.144-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 30-11-04, DJ de 22-4-05) Grifou-se.

6. Conquanto o STF entenda que a imunidade recíproca não se estende aos demais tributos, temos o posicionamento minoritário do Professor Hugo de Britto Machado [06], o qual, revisando posicionamento anterior, pondera que: "em razão do princípio federativo, a imunidade recíproca, abrange, seguramente, também os demais tributos".

Por conseguinte, a despeito de entendimento minoritário em contrário, infere-se que a cobrança dos demais tributos, na situação vertente, permanece hígida, uma vez que a imunidade em apreço não lhes é extensível.

7. Dessarte, os entes públicos possuem imunidade tributária quanto aos impostos. No que tange às autarquias e as fundações autárquicas, a aludida imunidade é exclusiva aos bens e serviços vinculados às suas finalidades essenciais, forte no artigo 150, §2º, da Constituição Federal, *expressis verbis*:

§ 2º - 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.

Nesse sentido, é a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. OAB. IPTU IMUNIDADE.

- Sendo a OAB uma autarquia federal, está abarcada pela imunidade prevista no art. 150, VI, "a" e § 2º da CF/88, em relação ao IPTU sobre imóvel afetado a sua finalidade essencial.

(TRF4, REO 2003.71.09.003828-3, Primeira Turma, Relator Maria Lúcia Luz Leiria, publicado em 16/03/2005)

TRIBUTÁRIO. AUTARQUIA. IMUNIDADE RECÍPROCA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Tal vedação é extensiva às autarquias e 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, INC-6, LET-A, PAR-2). Remessa oficial desprovida.

(TRF4, REO 95.04.06505-8, Segunda Turma, Relator Tânia Terezinha Cardoso Escobar, publicado em 13/03/1996)

8. De outra banda, lei federal que atribua isenção de tributo estadual, distrital ou municipal, fora dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, padece de inconstitucionalidade. Essa situação é o que a doutrina denomina de ISENÇÃO HETERÔNOMA. Nesse diapasão, o Pretório Excelso assim se manifestou, *ipsis litteris*:

"A questão tem que ver com as isenções denominadas heterônomas — CF, art. 151, III — isenções concedidas por lei de pessoa pública que não é titular da competência para instituir o tributo. A isenção heterônoma não é, de regra, admitida pela Constituição: art.

151, III. As custas e emolumentos constituem espécie tributária, são taxas, é da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Essas taxas são do Estado-Membro. Proibida estaria a União, em consequência, de estabelecer isenções quanto a essas taxas. Ter-se-ia, no caso, isenção heterônoma, vedada pela Constituição, art. 151, III." (ADC 5-MC, Rel. Min. Nelson Jobim, voto do Min. Carlos Velloso, julgamento em 17-11-99, DJ de 19-9-03) – Grifou-se.

A vedação à isenção heterônoma objetiva fortalecer o princípio federativo, cláusula pétrea da Constituição.

9. A Constituição Federal vigente veio modificar a sistemática da Carta Constitucional de 1969, a qual permitia que a União, mediante lei complementar, quando presente relevante interesse social ou econômico nacional, concedesse isenção de impostos municipais e estaduais, forte no artigo 19, §2º, da Carta Constitucional de 1969 [07].

Indubitavelmente, conquanto fosse permitida pela sistemática anterior a concessão de isenção tributária dos tributos municipais e estaduais, percebe-se que os diplomas anteriores a atual Constituição Federal não restaram recepcionados.

10. Ad exemplum, citamos o exemplo da Lei Federal nº 5194/1966, a qual estabelece, em seu artigo 59, §2º, que uma entidade estatal deverá fornecer, sem ônus, todas as informações necessárias ao CREA. Reza a norma:

Art. 59. As firmas, sociedades, associações, companhias, cooperativas e empresas em geral, que se organizem para executar obras ou serviços relacionados na forma estabelecida nesta lei, só poderão iniciar suas atividades depois de promoverem o competente registro nos Conselhos Regionais, bem como o dos profissionais do seu quadro técnico.

§ 1º O registro de firmas, sociedades, associações, companhias, cooperativas e emprêsas em geral só será concedido se sua denominação fôr realmente condizente com sua finalidade e qualificação de seus componentes.

§ 2º As entidades estatais, paraestatais, autárquicas e de economia mista que tenham atividade na engenharia, na arquitetura ou na agronomia, ou se utilizem dos trabalhos de profissionais dessas categorias, são obrigadas, sem quaisquer ônus, a fornecer aos Conselhos Regionais todos os elementos necessários à verificação e fiscalização da presente lei.

Irrefragavelmente, entendemos que a isenção em testilha não foi plenamente recepcionada pela Constituição Federal. Isso porque, as imunidades ou isenções entre as

diversas esferas federativas devem vir previstas na própria Constituição Federal. Consoante dispõe o artigo 151, III, da Constituição Federal, é defeso à União instituir isenções de tributos de competência dos Municípios, do Distrito Federal e dos Estados. Assim dispõe o artigo 151 da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Dessarte, a isenção prevista no artigo 59, §2º, da Lei Federal nº 5194/1966 foi parcialmente recepcionada pela Constituição Federal, porquanto constitui a denominada isenção heterônoma, vedada pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal. Logo, a aludida isenção é aplicável aos entes federais e privados; inaplicável, pois, no âmbito dos órgãos municipais, estaduais e distritais. Por conseguinte, a isenção prevista no artigo 59, §2º, da Lei Federal nº 5194/1966 foi parcialmente recepcionada pela Constituição Federal.

11. Diante do exposto, obtempera-se que:

(i) a imunidade recíproca abrange tão-somente os impostos e constitui corolário lógico do princípio federativo;

(ii) são em número de cinco as espécies tributárias: (a) impostos; (b) taxas; (b) contribuições de melhoria; (c) contribuições em geral; (d) empréstimos compulsórios;

(iii) os entes públicos possuem imunidade tributária quanto aos impostos. No que tange às autarquias e as fundações autárquicas, a aludida imunidade é exclusiva aos bens e serviços vinculados às suas finalidades essenciais;

(iv) lei federal que atribua isenção de tributo estadual, distrital ou municipal, fora dos limites estabelecidos pela Constituição Federal, padece de inconstitucionalidade porquanto constitui a denominada ISENÇÃO HETERÔNOMA, vedada pelo artigo 151, inciso III, da Constituição Federal;

(v) a isenção prevista no artigo 59, §2º, da Lei Federal nº 5194/1966 foi parcialmente recepcionada pela Constituição Federal, porquanto constitui a denominada isenção heterônoma. Logo, a aludida isenção é aplicável aos entes federais e privados; inaplicável, pois, no âmbito dos órgãos municipais, estaduais e distritais.

Notas

01 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 251.

02 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 251.

03 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 304

04 DELGADO José Augusto. Aspectos Gerais das Espécies Tributárias. Disponível em:
http://bdjur.stj.gov.br/dspace/bitstream/2011/2395/1/Aspectos_Gerais_das_Esp%C3%A9cies.pdf. Acesso em 29/07/2007)

05 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 92.

06 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 307.

07 "A União, mediante lei complementar e atendendo ao relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenção de impostos estaduais e municipais."

*Procurador do Município de São Leopoldo (RS), especialista em Direito Constitucional pela Universidade Potiguar e Faculdade do Prof. Damásio, especializando em Direito Tributário, diplomado no Curso Preparatório à Carreira do Ministério Público da Fundação Escola Superior do Ministério Público do Rio Grande do Sul

Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10237>
Acesso em: 14. ago. 2007.