

# PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS, IMUNIDADES E ISENÇÕES E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

## TAXING CONSTITUTIONAL PRINCIPLES, IMMUNITY AND EXEMPTIONS AND LIMITATIONS TO THE TAXING POWER

*Castro, Aldo Aranha de\**  
*Ribeiro, Maria de Fátima\**

**Sumário:** 1 – Introdução; 2 – Conceituação de Tributo e Espécies Tributárias; 2.1 – Conceito de Tributo; 2.2 – Espécies Tributárias; 3 – Princípios Constitucionais Tributários e Limitações ao Poder de Tributar; 3.1 – Princípio da Legalidade Tributária; 3.2 – Princípio da Isonomia Tributária; 3.3 – Princípio da Irretroatividade Tributária; 3.4 – Princípio da Anterioridade; 3.5 – Princípio da Anterioridade Nonagesimal; 3.6 – Princípio do Não-Confisco; 3.7 – Princípio da Livre Circulação de Pessoas e Bens no Território; 3.8 – Princípio da Uniformidade Geográfica; 3.9 – Princípio da Capacidade Contributiva; 3.10 – Princípio da Transparência dos Impostos; 3.11 – Princípio da Seletividade; 4 – Imunidades, Isenções e as Limitações ao Poder de Tributar; 4.1 – Isenção; 4.2 – Imunidades; 5 – Considerações Finais; 6 – Bibliografia.

### RESUMO

O presente trabalho tem por escopo fazer uma análise dos princípios constitucionais tributários, das imunidades e das isenções, todos relacionados às limitações ao poder de tributar. O Direito Tributário possui uma vastidão de conceitos e definições, dentre as quais, algumas que atribuem às pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o poder de instituir e cobrar ou determinar quem cobrará os tributos. E se há esse poder, deve haver também sua limitação, para não se exorbitar e ferir os direitos dos contribuintes. Neste eixo, entra em cena o tema ao qual se propôs a desenvolver a partir de agora. Definir-se-á o que vem a ser o tributo, bem como as espécies tributárias (de acordo com a teoria quinquipartite, que divide os tributos em: imposto, taxa, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, e da qual é adepta o Supremo Tribunal Federal), para, logo em sequência, chegar-se aos objetos principais a serem abordados. Após, analisar-se-á os princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar. Assim, princípios como o da legalidade, isonomia e irretroatividade tributária, da anterioridade e anterioridade nonagesimal, do não-confisco e da capacidade contributiva, entre outros, são de suma importância para se compreender melhor essas formas de limitação, que protegerão os contribuintes de eventuais abusos por parte do Poder Público. Abordar-se-á, também, acerca das imunidades e isenções, ambas relacionadas também às limitações ao poder de tributar, conceituando-as e demonstrando, através de alguns exemplos empíricos, como e de que forma a isenção se enquadra nessa limitação. Não se pode, também, deixar de conceituar o que vem a ser imunidade, bem como definir alguns de seus tipos, com especial ênfase às previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal (como, por exemplo, imunidade recíproca, dos templos de qualquer culto, entre outras), tudo com o objetivo mor de

---

\* Advogado atuante na cidade de Marília/SP. Especialista em Direito Civil e Processo Civil pela UEL/PR. Mestrando do curso de Mestrado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR.

\* Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP. Coordenadora e Professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR e Vice Presidente do Instituto de Direito Tributário de Londrina.

relacioná-las a essa limitação. Com essa abordagem, compreender-se-á a importância da presença tanto das imunidades e isenções, quanto dos princípios constitucionais tributários, como limitadores ao poder de tributar e como garantia da sociedade para que haja verdadeiramente a democracia e o respeito à dignidade da pessoa enquanto ser humano.

**Palavras-Chave:** Princípios Constitucionais Tributários; Imunidade; Isenção; Limitações ao Poder de Tributar

## ABSTRACT

The scope of this paper is to analyze the taxing constitutional principles, the exemptions, and all the relationships among the limitations to the taxing power. The Tax Law has a huge number of concepts and definitions, some of which attribute to political parts (The Union, the States, the Federal District and Municipalities) the power to establish and charge or determine who will charge or collect the taxes. And if there is this power, there must also be a limitation, not to hurt and go beyond the rights of taxpayers. In this axis, the theme which we proposed to develop comes to scene from now on. We will come to define what tribute is, as well as what species taxes are (according to the five species theory, which divides the tributes in: tax, fee, benefit charges, compulsory loans and special contributions, and which the Supreme Court is adept to), so that we can then get to the main objects to be addressed. Afterwards, we will analyze the taxing constitutional principles and the limitations to the taxing power. Thus, principles such as legality and non-retroactivity taxing, anteriority and ninetieth anteriority, the non-forfeiture and ability to contribute, among others, are of paramount importance to better understand these forms of limitation, which will protect taxpayers from any abuse by the government. We will also approach the immunities and exemptions, both also related to the limitations to the taxing power, conceptualizing and demonstrating through some empirical examples, how and in what way the exemption falls within this limitation. One cannot fail to conceptualize what immunity comes to be, and set some of their types, with special emphasis on those contained in article 150, section VI of the Federal Constitution (e.g., reciprocal immunity, temples of any cult, among others), everything with the major goal of relating them to this limitation. With such approach, we will understand the importance of both the presence of the immunities and exemptions, and of the taxing constitutional principles, as limitators to the taxing power and as society guarantee so that there can truly be democracy and respect for a person's dignity while human being.

**Keywords:** Taxing Constitutional Principles; Immunity; Exemption; Limitations of the Taxing Power

## 1 - Introdução

O estudo deste trabalho passa pela abordagem da conceituação de tributo e a definição das espécies tributárias, que são de suma importância, por serem os pilares para o desenvolvimento de qualquer tema acerca de Direito Tributário.

Assim, saber o conceito de tributo, e conhecer melhor as espécies tributárias, quais sejam, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e

contribuições especiais, é de grande importância, até mesmo para se ter uma noção melhor acerca do sistema tributário como um todo.

Somente a partir daí, pode-se fazer uma abordagem dos princípios constitucionais tributários que, encontrando como lastro a Constituição Federal, regulam e protegem o ordenamento tributário, e porque não dizer, parte do próprio ordenamento jurídico, vez de sua vastidão e importância na seara jurídica.

Em matéria tributária, os princípios são específicos e explícitos, ao contrário dos princípios gerais, que podem ser implícitos. Assim, pode-se destacar os princípios constitucionais tributários nos seguintes: da legalidade tributária, da isonomia tributária, da anterioridade e anterioridade nonagesimal (ou noventa), da irretroatividade tributária, do não-confisco (ou da vedação do confisco), da livre circulação de pessoas e bens no território, da uniformidade geográfica, da capacidade contributiva, da transparência dos impostos e da seletividade.

Concomitante a esta análise e singela conceituação acerca dos princípios constitucionais tributários, torna-se possível a explanação acerca das limitações ao poder de tributar, que se encontram direta e explicitamente relacionadas aos princípios supracitados.

Dessa forma, perceber-se-á que o sistema tributário encontra certa limitação em virtude desses princípios, que estão explícitos na Constituição Federal.

Para encerrar o trabalho, após se ter abordado a conceituação de tributo e suas espécies, os princípios constitucionais tributários e a limitação ao poder de tributar, cumpre abordar também a questão das imunidades e isenções, e outras formas desonerativas do pagamento do tributo.

Com isso, ter-se-á abordado não só as limitações impostas ao poder de tributar, como também formas de desoneração, como a imunidade e a isenção, onde o tributo não será cobrado, ou terá seu valor reduzido, de modo a não prejudicar o Estado e nem a sociedade.

## **2 - Conceituação de Tributo e Espécies Tributárias**

Para uma análise mais detalhada acerca do direito tributário, a fim de se chegar aos princípios constitucionais tributários e às limitações ao poder de tributar, cumpre conceituar tributo, bem como definir quais as espécies tributárias e a teoria prevalente no Supremo Tribunal Federal e, assim, ser possível dar sequência ao que se objetiva no presente trabalho.

### **2.1 – Conceito de Tributo**

O Art. 3º do Código Tributário Nacional conceitua legalmente o tributo da seguinte forma: “Art. 3.º 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”<sup>1</sup>.

O professor Luciano Amaro define tributo como sendo “*a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público*”<sup>2</sup> (itálico do autor). Este conceito e explanação corrobora com alguns apontamentos que se deve fazer acerca do tributo e da conceituação legal, a qual deve ser seguida, mas de forma interpretada.

Deve-se abordar, e analisar, portanto, a definição legal de tributo, constante no Art. 3.º do Código Tributário Nacional.

Ela é uma prestação pecuniária, ou seja, em dinheiro. Isso significa que, se for de outra natureza essa prestação, não se estará mais tratando de tributo.

Essa prestação pecuniária deve ser compulsória, pois não depende de acordo entre as partes, sendo assim, é estritamente obrigatória.

Deve ser uma prestação em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir. Aqui, merece uma ressalva, para uma corrente não seria necessária a expressão “em moeda”, vez que já é uma prestação pecuniária. Em regra, o contribuinte deverá entregar dinheiro, todavia, excepcionalmente o contribuinte pode entregar valor que não seja propriamente o dinheiro.

Outra parte do conceito é onde diz que não constitua sanção de ato ilícito, isto porque tributo não é multa, não tendo a função de coibir ou punir. O tributo pode ter a intenção de desestimular determinada conduta lícita (como por exemplo, para a fabricação de cigarro de tabaco, há um tributo bem elevado, mas não possui a função de punir, coibir, agindo como se fosse uma multa, mas sim, busca o desestímulo de tal conduta, que pode trazer malefícios à população).

A prestação pecuniária do tributo deve ser instituída em lei (deve ser criado ou estabelecido por lei) e deve ser cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, a lei não faculta ao agente público a possibilidade de cobrar o tributo, mas sim o dever de cobrá-lo ou não. E os valores são precisos, a própria lei determina o valor e o

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.687.

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 25.

momento para serem pagos os tributos. Isto significa que a cobrança do tributo é um ato vinculado, não possuindo liberdade de conveniência e oportunidade para a sua cobrança.

Sendo assim, pode-se perceber que o conceito do professor Luciano Amaro não traz a expressão “em moeda”, constante no texto legal, conforme se pode expor acima, todavia, mesmo trazendo palavras ou definições díspares, referido conceito não foge ao que está definido no Código Tributário Nacional, o qual deve prevalecer, face a algum conflito porventura existente.

## **2.2 – Espécies Tributárias**

Faz-se de grande importância também, definir e explanar sucintamente, acerca das espécies tributárias, sobre as quais, destacam-se duas teorias: I) teoria tricotômica; II) teoria quinquipartite (ou das cinco espécies).

A teoria quinquipartite divide os tributos em: a) imposto; b) taxa; c) contribuição de melhoria; d) empréstimos compulsórios; e) contribuições especiais.

Já a teoria tricotômica divide os impostos apenas nos três primeiros mencionados acima, quais sejam, imposto, taxa e contribuição de melhoria, englobando os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais como imposto, taxa ou contribuição de melhoria, dependendo de seu fato gerador.

Seguir-se-á à conceituação de cada uma das espécies tributárias, de acordo com a teoria quinquipartite, que é a adotada pelo Supremo Tribunal Federal e, portanto, esta será a adotada no decorrer do trabalho. Segundo essa teoria, as espécies tributárias são cinco, as quais serão abordadas a partir de agora.

### **2.2.1 – Imposto**

O professor Eduardo Sabbag define imposto da seguinte maneira, em conformidade com o art. 16 do Código Tributário Nacional:

Imposto é tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, à sua atividade ou a seu patrimônio [...]

[...]

Neste passo, o imposto se define como tributo não-vinculado à atividade estatal, o que o torna atrelável à atividade do particular, ou seja, ao âmbito privado do contribuinte.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 358-359.

Insta destacar que é o art. 16 do Código Tributário Nacional que define legalmente imposto, conforme se depreende: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”<sup>4</sup>.

Assim, o imposto é aquele que tem por fato gerador uma atividade praticada pelo particular e, deste modo, é um tributo que não está vinculado a uma atividade estatal.

Pode-se citar como exemplo o IPVA. O fato gerador deste imposto não é construir ou manter uma estrada, mas sim, é ser proprietário de veículo automotor.

### 2.2.2 – Taxa

Taxa é um tributo cujo fato gerador é aplicado pela Administração Pública, ou seja, é um tributo vinculado a uma atividade estatal.

Conforme preconiza Luciano Amaro:

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma *atuação estatal específica, referível ao contribuinte*, que pode consistir: a) no exercício regular do *poder de polícia*; ou b) na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de *serviço público* específico e divisível.

[...]

Como se vê, o fato gerador da taxa não é um *fato do contribuinte*, mas um *fato do Estado*. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade<sup>5</sup>. (itálico do autor).

O conceito legal de taxa, consta do texto Constitucional, em seu art. 145, II, e vem discriminado no art. 77 do Código Tributário Nacional, que tem a seguinte redação:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 688.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 30-31.

<sup>6</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 692-693.

Assim, pode-se perceber que há dois tipos de taxa, quais sejam, a taxa de polícia e a taxa de serviço. A taxa de polícia, ou de fiscalização, tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia (polícia administrativa), isto é, o poder de regular, disciplinar e fiscalizar a atividade do particular. Já a taxa de serviço tem por fato gerador a utilização de serviço público específico (devidamente determinado) e divisível, prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição.

### 2.2.3 – Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhora está prevista no Art. 145, III, da Constituição Federal, bem como nos Arts. 81 e 82 do Código Tributário Nacional, e é um tributo cujo fato gerador é a valorização do imóvel em decorrência de obra pública, ou seja, conforme diz Eduardo Sabbag, há um “poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública”<sup>7</sup>.

A cobrança desse tributo tem como limite máximo o valor da obra, isto é, a despesa total com a obra realizada. O valor das contribuições não pode superar o custo da obra. E não basta que haja a obra, nem que haja acréscimo patrimonial referente ao imóvel. É preciso que haja a valorização e a relação direta entre a obra realizada e a valorização obtida.

O máximo que se poderá cobrar a título de contribuição, assim, é o valor da obra. Caso o total das contribuições cobradas superar o valor total da obra, aí os contribuintes pagarão menos, até o limite do custo efetivo e devidamente comprovado de referida obra.

É o que se pode observar fixado no Art. 81 do Código Tributário Nacional, cuja redação reza que:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado<sup>8</sup>.

Com isso, ratifica-se o comentário ora tecido, de que o valor da contribuição de melhoria, em virtude da valorização dos imóveis dos contribuintes, está intimamente atrelado ao custo total da obra realizada pelo Poder Público.

---

<sup>7</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 401.

<sup>8</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 693.

#### 2.2.4 – Empréstimos Compulsórios

A Constituição Federal traz consigo o assunto concernente a empréstimos compulsórios no Art. 148, atribuindo em seus incisos, quais os casos em que eles poderão ser instituídos e, por conseguinte, cobrados. Reza tal dispositivo:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, *b*.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição<sup>9</sup>.

Assim, podem ser instituídos empréstimos compulsórios nos casos de guerra pública, guerra externa ou iminência de guerra externa, bem como nos casos em que ocorrer investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, desde que respeitadas a anterioridade e a anterioridade nonagesimal.

Aquilo que se arrecadar a título de empréstimo compulsório deve ser gasto no local para o qual foi arrecadado o tributo. A lei estabelece que o empréstimo compulsório deve ter prazo determinado e a previsão de como se dará sua devolução para os contribuintes. O professor Luciano Amaro aborda o tema de empréstimo compulsório da seguinte forma:

O empréstimo compulsório é um ingresso de recursos *temporário* nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi emprestada. Aqui, mais uma vez, deparamo-nos com o qualitativo da *compulsoriedade*, que já examinamos ao tratar do conceito de tributo e ao cuidar das taxas de serviços. Na locução “empréstimo compulsório” (que a doutrina também costuma designar como “empréstimo forçado”), o adjetivo quer expressar que o *nascimento da obrigação* (a título de empréstimo, embora) é determinado (forçado) *pela lei*, não sendo, pois, fruto da vontade dos sujeitos da relação jurídica<sup>10</sup>. (itálico do autor).

Uma observação que se deve fazer, antes de se passar à análise das contribuições especiais, é que o empréstimo compulsório vem regulado também no Art. 15 do Código Tributário Nacional, sendo que os incisos I e II do referido artigo, tratam exatamente da hipótese constante no inciso I do Art. 148 da Constituição Federal, tendo sido recepcionados,

---

<sup>9</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 52-53.

<sup>10</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 50-51.

portanto, pela Carta Magna. Já o inciso III diz que a União pode instituir empréstimos compulsórios, no caso de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Todavia, essa hipótese não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 pois, como já dito, referido diploma legal, em seu Art. 148, inciso I, unificou os dois primeiros incisos do Art. 15 do Código Tributário Nacional. Assim, o constituinte não prestigiou o Art. 15, inciso III, do Código Tributário Nacional e, por conseguinte, não se pode instituir empréstimo compulsório com base nesse artigo, mas tão somente, nas hipóteses do Art. 148, incisos I e II, da Carta Magna, que já contempla o que reza o diploma tributário do ordenamento jurídico brasileiro.

#### 2.2.5 – Contribuições Especiais

As contribuições especiais são os tributos que possuem destinação constitucional, expressa ou implícita, ressalvados os casos de empréstimos compulsórios. Essas contribuições são de três tipos: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE) e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (nestas se enquadram as contribuições ao sistema S – Sesi, Senai, etc., além das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização de classe, como o CRM, a OAB, o CREA).

O Art. 149-A da Constituição Federal, introduzido no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional n.º 32/2002, acrescentou mais uma contribuição, qual seja, a contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, trazendo mais um detalhe ao já complexo quadro das até então existentes contribuições especiais. Neste tocante, o professor Luciano Amaro aborda o porquê de a iluminação pública não poder ser considerada taxa, conforme se depreende:

Iluminação pública não é serviço a que pudesse ser atrelada a figura de taxa, dado que não é divisível. Quedaria, portanto, no campo dos serviços gerais e indivisíveis, financiáveis pela receita de impostos, a exemplo de outras tantas atividades desempenhadas pelo Poder Público no interesse da comunidade (bombeiros, segurança pública etc.). Com o intuito de dar uma nova fonte de receita para os Municípios (e Distrito Federal), a Emenda criou mais um exemplar dessas figuras insólitas, genericamente batizadas com o nome de contribuição, que se distinguem umas das outras pela finalidade a cujo atendimento se destinam<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 56.

Com esse comentário, fica claro o que vem a ser as contribuições sociais e, assim, resta cumprido o que se havia disposto a falar até o presente momento, o que seja, a definição de tributo e as espécies tributárias.

### **3 - Princípios Constitucionais Tributários e Limitações ao Poder de Tributar**

As limitações ao poder de tributar constam da Constituição Federal, e envolvem tanto os princípios quanto as imunidades. A partir de agora, analisar-se-á os princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar para, somente após, analisar-se a questão das imunidades também sob este prisma.

Princípios são os valores que irradiam sobre um conjunto de normas. Eles podem ser gerais, específicos, implícitos e explícitos. Em matéria tributária, os princípios são específicos e explícitos. Sendo assim, cumpre destacar os princípios que serão abordados, já mencionando a questão da limitação ao poder de tributar, quando da abordagem de cada um dos princípios objetos de estudo.

Segundo a classificação mais usual, e que será utilizada aqui, estudar-se-ão os seguintes princípios: a) da Legalidade Tributária; b) da Isonomia Tributária; c) da Irretroatividade Tributária; d) da Anterioridade; e) da Anterioridade Nonagesimal; f) do Não-Confisco; g) da Livre Circulação de Pessoas e Bens no Território; h) da Uniformidade Geográfica; i) da Capacidade Contributiva; j) da Transparência dos Impostos; m) da Seletividade.

#### **3.1 - Princípio da Legalidade Tributária**

Também é conhecido como princípio da estrita legalidade, ou da reserva legal. Esse é considerado o princípio mais importante dentre todos os que serão estudados, relacionados ao aspecto tributário. Sua previsão legal consta do Art. 150, inciso I, da Constituição Federal, que diz “ser vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”<sup>12</sup>.

Em razão deste princípio, o tributo não pode ser cobrado nem aumentado sem lei que assim estabeleça. Não se trata de mera decorrência do princípio geral da legalidade, pois é mais rigoroso, vez que limita a atuação do ente tributante, visando trazer uma segurança jurídica maior para os contribuintes. Assim, para que se crie ou aumente os tributos, deve

---

<sup>12</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

existir lei que assim regulamente (lei em sentido estrito), não comportando exceções, que podem ocorrer no princípio geral da legalidade.

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho aborda o significado do princípio da legalidade tributária da seguinte forma: “[...] o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras”<sup>13</sup>.

Pode-se ver, com isso, que a legalidade tributária impõe um limite ao poder de tributar, pois não é possível a criação ou majoração de tributos, senão em virtude de lei (*nullum tributum sine lege*). Já o prazo para pagar o tributo não é ato essencial, podendo ser feito por Decreto.

Há, contudo, exceções ao princípio da legalidade aqui tratada, onde o Poder Executivo estabeleceu a alíquota de quatro impostos: II, IE, IPI e IOF. Estes, segundo o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho, “podem ter suas alíquotas alteradas e, pois, aumentadas (quando se restabelece a redução inicial) sem prévia lei, por simples ato administrativo, atendidas as condições e os limites a serem fixados em lei autorizativa”<sup>14</sup>. Esta exceção está prevista no Art. 153, §1º, da Constituição Federal.

### **3.2 - Princípio da Isonomia Tributária**

Também conhecido como princípio da igualdade tributária, ele está previsto no Art. 150, inciso II, da Constituição Federal, e diz que as pessoas políticas mencionadas no *caput* estão vedadas de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”<sup>15</sup>.

Assim, as pessoas políticas não podem estabelecer tratamento diferenciado, se estiverem equivalentes. Visa acabar com determinados privilégios que existiam antes da Constituição Federal de 1988, o que acaba por limitar o poder de tributar, de modo a dar tratamento igual aos contribuintes.

Pode-se citar como exemplo de igualdade tributária, a questão do Imposto sobre a Renda. Neste, determinado contribuinte, se auferir uma renda menor, pagará menos ou

---

<sup>13</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 173.

<sup>14</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 182.

<sup>15</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

nenhum imposto, ao passo que aquele que obtiver uma renda maior, e efetivar isso em sua declaração, pagará um montante maior a título desse mesmo imposto, ou seja, haverá um imposto progressivo, quanto maior a renda, maior o valor a ser pago. Parece, num primeiro momento, que há certa desigualdade, mas o que há, de fato, é a realização desse princípio com absoluta adequação.

### 3.3 - Princípio da Irretroatividade Tributária

Este princípio está previsto no Art. 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, e defende que é proibido cobrar tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da lei que tenha instituído ou aumentado o tributo.

Luciano Amaro faz uma explicação acerca desse princípio, que merece destaque:

O texto não é feliz ao falar em *atos geradores*. O fato *anterior* à vigência da lei que *institui* tributo não é *gerador*. Só se pode falar em fato gerador *anterior* à lei quando esta *auente* (e não quando *institua*) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que *criou* ou *aumentou* tributo, a fato *pretérito*, que, portanto, continua sendo *não gerador* de tributo, ou permanece como gerador de *menor* tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência<sup>16</sup>.

Deste modo, a lei tributária não poder se voltar para o passado, nem mesmo que seja com o fito de interpretar a lei anterior, com vistas a tentar explicitar a criação ou aumento de tributo, posto que, a incidência já deve decorrer da lei anterior existente, ou então não deve incidir. A irretroatividade da lei tributária aqui, mais uma vez visa a proteção do contribuinte, para que não tenha de arcar com o pagamento de tributos até então não existentes, ou não incidentes, devido a uma lei retroagir.

Na verdade, só haverá retroatividade quando se fizerem presentes as hipóteses do Art. 106 do Código Tributário Nacional, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

---

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 118.

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática<sup>17</sup>.

Deste modo, no caso de multas tributárias, a retroatividade prevalecerá, por ser benéfica ao contribuinte, traduzindo-se numa exceção ao princípio da irretroatividade da lei tributária.

### **3.4 - Princípio da Anterioridade**

Previsto no Art. 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, o princípio da anterioridade determina que está proibida a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro da publicação que o instituiu ou aumentou.

Este princípio já se fazia presente na Constituição anterior à de 1988, e era denominado de princípio da anualidade, e tinha esse nome porque o tributo só poderia ser cobrado em cada exercício se houvesse sido autorizado pelo orçamento anual.

O professor Eduardo Sabbag, acerca do princípio da anterioridade, assinala que:

Nessa medida, tal espera anual, que sempre esteve presente na seara tributária brasileira, existindo com exclusividade até o advento da Emenda Constitucional n. 42/2003, prevê uma postergação da eficácia da lei tributária para o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao daquele em que tenha havido a publicação da lei instituidora ou majoradora da exação tributária. Daí se falar em “postergação ou diferimento de eficácia da lei tributária” ou, simplesmente, em adoção do “princípio da eficácia diferida”<sup>18</sup>.

Algumas exceções são aplicadas a esse princípio, sendo possível enumerá-las, na seguinte ordem de importância: 1) Imposto de Importação, Imposto de Exportação, IPI e IOF; 2) Contribuições à Seguridade Social; 3) Empréstimos Compulsórios de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e o imposto extraordinário de guerra; 4) restabelecimento das alíquotas do ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes, e o restabelecimento das alíquotas da CIDE - Combustível.

Nessas exceções, é possível cobrar o tributo no mesmo exercício, ou seja, o início da vigência não precisa esperar a anterioridade.

### **3.5 - Princípio da Anterioridade Nonagesimal**

---

<sup>17</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 696.

<sup>18</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 60.

Com a Emenda Constitucional n.º 42/2003, foi trazido ao texto constitucional um complemento ao princípio supracitado, da anterioridade, que consta do Art. 150, inciso III, alínea “c”, que define que as pessoas políticas estão proibidas de cobrar tributo antes de 90 (noventa) dias da publicação da lei que o instituiu ou aumentou. Esse princípio também pode ser chamado de noventena.

Essa limitação ao poder de tributar veda surpresas para o contribuinte, que em regra, só poderão ser obrigados a pagar o tributo após respeitadas a anterioridade e a noventena.

Sobre este princípio, o professor Eduardo Sabbag tece o seguinte comentário:

É imperioso enaltecer, de início, que o Princípio da Anterioridade Anual Tributária foi revigorado com o advento da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, segundo a qual se passou a vedar a cobrança de tributos antes de decorridos 90 (noventa) dias da data em que tenha sido publicada a lei que haja instituído ou majorado o tributo, em consonância com a alínea “c” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal.

[...]

Dessa forma, robusteceu-se a anterioridade de exercício, na medida em que se passou a exigir, a partir de 2004, obediência à anterioridade anual, além da anterioridade nonagesimal, em nítida aplicação cumulativa, garantindo-se ainda mais o contribuinte contra uma tributação inopinada<sup>19</sup>.

Todavia, como os demais princípios já abordados, este também possui suas exceções, hipóteses nas quais não se precisará esperar a noventena para a cobrança do tributo. Essas hipóteses são as seguintes: 1) Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda e IOF (aqui não entra o IPI, que está incluso como exceção à anterioridade, mas não à noventena); 2) Empréstimos Compulsórios de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, e o imposto extraordinário de guerra; 3) fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA (somente a base de cálculo excepciona o princípio, a alíquota não).

Uma última observação importante, antes de adentrar-se no próximo princípio, refere-se ao IPI e ao Imposto de Renda. Quanto a este, ele não precisa respeitar a noventena (é uma exceção a ela), todavia, precisa respeitar a anterioridade. Já aquele, acontece exatamente o contrário, ele não precisa respeitar a anterioridade, mas precisa aguardar os 90 (noventa) dias para ser cobrado.

### **3.6 - Princípio do Não-Confisco**

---

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 62.

Também pode ser chamado de Princípio da Vedação de Tributo Confiscatório ou Princípio da Vedação do Confisco. Ele está previsto no Art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que diz que é vedado às pessoas políticas “utilizar tributo com efeito de confisco”<sup>20</sup>.

Ou seja, as pessoas políticas indicadas no *caput* do Art. 150 estão proibidas de estabelecer tributo com a finalidade de confisco. Essa limitação ao poder de tributar visa garantir o direito à propriedade individual, e ela não possui parâmetros objetivos, é analisado caso a caso, tributo a tributo.

Segundo entendimento do STF, é possível a aplicação deste princípio em tributos e multas, entendimento este que não é pacífico na doutrina.

Eduardo Sabbag traz o conceito de confisco da seguinte forma: “de modo geral, o conceito de *confisco* tem sido apresentado como a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização. No momento em que isso ocorre, no plano tributário, exsurge o **confisco em matéria tributária**, revestindo-se de roupagem de tributo inconstitucional”<sup>21</sup>. (grifo e itálico do autor).

Acerca desse princípio, o professor Sacha Calmon Navarro Cêlho tece um comentário que se faz oportuno ser mencionado:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva. Mas não se percam de vista dois pontos essenciais:

A) admite-se a tributação exacerbada, por *razões extrafiscais* e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade);

B) o direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia “à função social da propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia)<sup>22</sup>.

Neste princípio, não se pode buscar, com a vedação do confisco, uma proteção absoluta da propriedade privada contra a incidência do tributo, pois isso anularia o poder de tributar do Estado. O que se busca, em verdade, é evitar que o Estado impeça a existência de

---

<sup>20</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

<sup>21</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 191.

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 236.

riqueza privada e, para tanto, deve-se analisar as características do caso concreto, para se verificar se o tributo está ou não com efeito confiscatório.

### 3.7 - Princípio da Livre Circulação de Pessoas e Bens no Território

Previsto no Art. 150, inciso V, da Constituição Federal, e também conhecido como princípio da liberdade de tráfego, este princípio estabelece que as pessoas políticas estão proibidas de “limitar o tráfego de pessoas e bens por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”<sup>23</sup>.

Quanto à natureza jurídica do pedágio, aí reside a celeuma, o tema não é pacífico. Quando houver compulsoriedade, há quem entenda que se trata de taxa, todavia, quando houver mais de uma opção, aí seria preço público. O professor Sacha Calmon Navarro Cólho não entende que o pedágio é um tributo, dizendo, inclusive, “[...] Ademais, para nós, pedágio é preço, público, semipúblico ou privado. Não é tributo, daí a ressalva da Constituição.”<sup>24</sup>

Portanto, o que se faz de mais importante saber é que, conforme previsto na própria Constituição Federal, o pedágio, embora onere o tráfego, é lícito.

### 3.8 - Princípio da Uniformidade Geográfica

O Art. 151, inciso I, da Constituição Federal reza o seguinte:

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 socioeconômico entre as diferentes regiões do País; [...]<sup>25</sup>.

Este princípio, conforme menciona o artigo supracitado, proíbe a União de estabelecer tributos que não sejam uniformes em todo o território nacional, nem diferenciação tributária para um Estado em detrimento de outro.

---

<sup>23</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 236.

<sup>25</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 54.

O que existe, todavia, a título de exceção, é a possibilidade de a União conceder incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões. Nesse caso, será possível que os tributos federais tenham alíquotas diferenciadas. Um exemplo comumente utilizado é a questão de Manaus, que recebeu incentivos fiscais para a instalação da Zona Franca naquela cidade, buscando promover certo equilíbrio entre aquela região e as demais.

### **3.9 - Princípio da Capacidade Contributiva**

A Constituição Federal traz esse princípio expresso no Art. 145, §1º, que diz que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”<sup>26</sup>

Conforme reza o próprio dispositivo legal, esse princípio consta apenas para os impostos. Neste prisma, reside certa divergência, pois parte da doutrina defende que é um princípio formador de todo o sistema tributário nacional, referindo-se a todos os tributos, não somente aos impostos. Já o entendimento do Supremo Tribunal Federal, é de que esse princípio não pode ser aplicado à taxa de serviço. Portanto, prevalece este último entendimento.

Com relação aos impostos, o princípio pode ser atendido de duas formas: a) subjetiva, que se volta aos aspectos pessoais relacionados ao sujeito passivo do tributo (por exemplo, no caso de Imposto de Renda, deve-se saber quem é esse sujeito, para definir a capacidade de pagar o imposto); b) objetiva: quando se leva em consideração apenas os aspectos objetivos relacionados ao fato gerador (neste caso, pode-se utilizar como exemplo o IPTU).

A expressão “sempre que possível”, inclusive enquanto entendimento majoritário, “diz respeito ao caráter pessoal dos impostos”<sup>27</sup>.

Este princípio limita o poder de tributar, e pode-se citar, a título exemplificativo, dois impostos que não atendem à capacidade contributiva: o IPI e o ICMS, pois não é possível, do ponto de vista prático (por exemplo, quando determinada pessoa compra sal, pagará mais imposto aquele que consumir mais). Esses dois impostos, embora não atendam à capacidade contributiva, são constitucionais.

### **3.10 - Princípio da Transparência dos Impostos**

---

<sup>26</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 52.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 373.

Pode ser denominado também de princípio da transparência fiscal. Ele está previsto no Art. 150, §5º da Carta Magna, e reza que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”<sup>28</sup>.

Resumidamente, o que visa esse princípio é fazer com que o consumidor de bens e serviços seja informado acerca dos impostos incidentes sobre essas utilidades. Ou seja, há aqui, inclusive, uma correlação com o princípio da informação, que se encontra presente nas relações de consumo.

### **3.11 - Princípio da Seletividade**

Este princípio está previsto no Art. 153, §3º, inciso I, e tem por escopo tributar mais fortemente produtos menos essenciais. Já os produtos essenciais terão alíquotas menores, visando facilitar o acesso do contribuinte a esses produtos, sem onerá-lo em demasia.

É um princípio que se aplica com obrigatoriedade ao IPI, e tem sua aplicação facultativa nos casos de ICMS e IPVA. Como exemplos de sua aplicação, no caso do cigarro, a tributação será alta, enquanto para a aquisição de um pacote de arroz, a tributação será baixa, devido se tratar de um produto essencial.

Com este, finalizamos a análise dos princípios constitucionais tributários e as limitações ao poder de tributar. Como já dito anteriormente, essas limitações envolvem princípios, imunidades e isenções.

Na sequência, poderá ser observada a abordagem quanto às isenções e imunidades. Uma observação que se deve fazer, no tocante à imunidade, é que muitas vezes ela é confundida com princípio (daí alguns autores falarem de “princípio da imunidade”), mas o que insta destacar é que o princípio se emprega a todos os tributos, enquanto a imunidade, em regra, na maioria das vezes, é empregada apenas para impostos, daí a necessidade de estudá-la em apartado. Todavia, essa regra não é absoluta, há casos de imunidade em taxas, e não se impede que sejam criadas constitucionalmente imunidades às demais espécies tributárias.

Para corroborar com as afirmações efetuadas, e finalizar essa parte, para adentrar-se na esfera das imunidades e isenções, vale-se utilizar do que diz Sacha Calmon Navarro Cólho:

---

<sup>28</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição.

As imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, *proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (não-incidência constitucionalmente qualificada). Sobre as imunidades exerce o Judiciário, igualmente, a sua zeladoria<sup>29</sup>.

#### **4 - Imunidades, Isenções e as Limitações ao Poder de Tributar**

Quando se fala em imunidade e isenção, abre-se um leque muito vasto de assertivas a se discorrer acerca desses temas, sobre os quais seria possível um tratamento particularizado em relação a cada um deles.

No trabalho em questão, buscar-se-á conceituar isenções e imunidades tributárias, objetivando trazer à baila a diferença entre uma e outra e, após isso, explicar onde e como as isenções são aplicadas para, por fim, trazer as imunidades tributárias, relacionando tanto estas como aquelas, à limitação ao poder de tributar. Isto posto, cumpre diferenciar imunidade de isenção. Para tanto, necessário se faz, valer dos ensinamentos do professor Luciano Amaro:

Basicamente, a diferença entre a *imunidade* e a *isenção* está em que a primeira atua no plano da *definição da competência*, e a segunda opera no plano do *exercício da competência*. Ou seja, a Constituição, ao *definir* a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem *fora* do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a *isenção* atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da *isenção*, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem *fora* desse campo<sup>30</sup>.

E, por conseguinte, vale a pena destacar uma frase de Edgard Neves da Silva, que ilustra de que depende a isenção e a imunidade: “Apenas para ilustrar: a isenção depende exclusivamente da lei, e a imunidade depende exclusivamente da Constituição”<sup>31</sup>.

Então, como se pode perceber, a imunidade atua no campo da competência e está ligada à Constituição Federal, da qual é dependente, enquanto a isenção está no plano da incidência, e é dependente de lei.

---

<sup>29</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 135.

<sup>30</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 152.

<sup>31</sup> SILVA, Edgard Neves da. *Imunidade e Isenção*. in *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 314.

#### 4.1 - Isenção

A isenção está prevista nos Arts. 176 a 179 do Código Tributário nacional. Cumpre destacar o que reza o Art. 176:

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares<sup>32</sup>.

Este artigo corrobora o já mencionado, de que a isenção depende de lei para que ela surja e, uma vez revogada, a norma de incidência do tributo volta novamente a ser eficaz, só que sua eficácia só ocorrerá no exercício seguinte, pois deve ser respeitado o princípio da anterioridade.

O professor Roque Antônio Carrazza traz o conceito de Paulo de Barros Carvalho, acerca de isenção, que a define com acerto, do seguinte modo: *“isenção é a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça (naquele caso abrangido pela norma jurídica isentiva)”*<sup>33</sup> (itálico do autor).

A isenção está sujeita a alguns dos princípios constitucionais tributários que já foram estudados anteriormente, dentre os quais se destacam os princípios da legalidade, igualdade e capacidade contributiva.

A lei que estabelece a isenção pode levar seus efeitos a todos os aspectos da hipótese de incidência. Paulo de Barros Carvalho, citado por Roque Antônio Carrazza, explica como e em que a lei de isenção pode afetar:

“Consoante o entendimento que adotamos, a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas: quatro pela hipótese e quatro pelo conseqüente.

“ I – *Pela hipótese*

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal.

---

<sup>32</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 704.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 947.

“ II – *pelo conseqüente*

e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;

f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;

g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;

h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

[...]

“Algumas advertências, contudo, devem ser aduzidas. A diminuição do campo de abrangência dos critérios ou de elementos que os compõem, não pode ser total [...]”<sup>34</sup>

Deste modo, pelo entendimento citado, a regra de isenção, que está submetida ao interesse público, investe contra um ou mais critérios da norma jurídica tributária, inutilizando-os de forma parcial, até porque, havendo supressão total do critério, isto aniquilaria a regra-matriz do tributo, ocasionando a inutilização como norma válida no sistema tributário.

Essa forma de afetação da lei de isenção, e sua influência no aspecto pessoal, espacial, temporal, material e quantitativo, conforme dissertado pelo professor Paulo de Barros Carvalho, pode ser melhor esclarecida com exemplos, o que faz com propriedade o professor Roque Antônio Carrazza, conforme pode-se depreender:

[...]

II – Se uma lei federal estabelece: “as indústrias que se instalarem no Nordeste do País não pagarão imposto sobre a renda”, ela, investindo contra o *aspecto espacial* da hipótese de incidência deste tributo, está, por outro giro, dispondo: *estão fora do campo de incidência do IR as indústrias que, mesmo obtendo rendimentos, estiverem instaladas na região Nordeste do País* (e, destarte, as indústrias instaladas no Nordeste do País estão isentas do pagamento do IR).

III – Se uma lei municipal determina: “durante este ano, os proprietários de imóveis urbanos de dimensões reduzidas não pagarão IPTU”, ela, acutilando o *aspecto temporal* da hipótese de incidência deste tributo, está, por via oblíqua, consignando: *no corrente ano, não ocorrerá o fato imponible ao IPTU para os proprietários de imóveis de pequena dimensão* (e, assim, os proprietários de tais imóveis urbanos, por este ano, estão isentos do pagamento do IPTU).

[...]

V- Se uma lei federal ordena: “o imposto sobre a renda só será devido por quem tiver auferido mais de R\$ X de rendimentos líquidos anuais”, ela, acometendo contra a *base de cálculo* deste tributo, está, por meios indiretos, proclamando: *não integrará a base de cálculo do IR a renda líquida inferior a R\$ X anuais* (e, desta forma, os rendimentos inferiores a R\$ X anuais estão isentos do pagamento do IR).

VI – Finalmente, se uma lei federal prescreve: “o importador de aparelhos cirúrgicos pagará 0% sobre o valor do bem importado, a título de imposto de importação”, ela, atingindo a *alíquota* deste tributo, está, com palavras

---

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional. Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 946.

diversas, divulgando: *será submetida à alíquota zero, para fins de incidência do imposto de importação, a importação de aparelhos cirúrgicos* (e, em razão disto, a importação de aparelhos cirúrgicos está isenta do pagamento do imposto de importação)<sup>35</sup>. (itálico do autor)

Esses exemplos tratam das hipóteses de isenção que afetam os aspectos espacial (item II), temporal (item III) e quantitativo (itens V – que aborda a questão da base de cálculo; e VI – que fala acerca da alíquota).

Falta a exemplificação em relação aos aspectos pessoal e material, que é chamado por Edgar Neves da Silva de aspecto abstrato. Este autor, exemplifica da seguinte forma:

A lei de isenção poderá afetar:

a) o aspecto abstrato:

1º) afeta o verbo (conduta): isentam-se as exportações, ou seja, todos os atos de exportar;

2º) afeta o complemento: isentam-se as exportações de milho, ou seja, somente o complemento fica afetado, pois só o milho exportado será isento;

[...]

c) o aspecto espacial:

1º) afeta o sujeito ativo: isentam-se todos os tributos municipais, ou seja, os tributos de competência do sujeito ativo;

2º) afeta o sujeito passivo: isenta-se a indústria pesqueira, ou seja, isentam-se determinados sujeitos passivos;

[...]<sup>36</sup>

Assim, restam mais claras as hipóteses em que serão concedidas as isenções, sob os diversos aspectos, bem abordados por Paulo de Barros Carvalho, e exemplificados pelos dois autores supracitados.

Essas isenções acabam por limitar o poder de tributar, pois determinam os casos em que o tributo não será cobrado. Para finalizar as questões atinentes às isenções, insta mencionar que a isenção pode ser concedida por lei ordinária, por lei complementar, por tratado internacional (desde que devidamente aprovado, ratificado e promulgado) e por decreto legislativo estadual ou do Distrito Federal (quando se tratar de ICMS).

## 4.2 - Imunidades

A imunidade pode ser conceituada como uma limitação constitucional ao poder de tributar. São regras constitucionais que colaboram negativamente com a definição e desenho

---

<sup>35</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 948-949.

<sup>36</sup> SILVA, Edgard Neves da. *Imunidade e Isenção*. in *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 315-316.

da competência tributária. Constitucional porque se faz presente no corpo da Constituição Federal, estando nela explícita, instando destacar que não existe imunidade implícita, ou está claramente presente na Carta Magna, ou então poderá até ser alguma outra forma de limitação ao poder de tributar, mas não será imunidade.

A professora Misabel Abreu Machado Derzi traz com propriedade a definição de imunidade, do ponto de vista jurídico, que vem a corroborar com o já conceituado acima:

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certo fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar. [...]<sup>37</sup>

Após esta conceituação, cumpre-se abordar as imunidades propriamente ditas, constantes na Constituição Federal, com destaque para as constantes no Art. 150, VI, do diploma legal. Devido ao grande número de imunidades existentes, serão abordadas algumas, de forma sucinta, para que se torne mais claro os casos em que elas se farão presentes.

#### 4.2.1 - Imunidade Recíproca

Esta é a mais relevante das imunidades, refere-se à imunidade das pessoas políticas, e é decorrente do princípio da isonomia tributária, e objetiva a proteção do federalismo.

Está prevista no Art. 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, e diz que as pessoas políticas não podem “instituir impostos sobre patrimônio, rendas e serviços, uma sobre as outras”<sup>38</sup>. No Código Tributário Nacional, esse mesmo dispositivo se encontra no Art. 9.º, inciso IV, alínea “a”.

Assim, a União não pode cobrar Imposto de Renda dos Estados. Estes por sua vez, não podem cobrar IPVA dos municípios que, em consequência, não podem cobrar IPTU da União. A União não pode cobrar IOF das outras pessoas políticas.

Alguns impostos não têm por contribuinte as pessoas políticas propriamente ditas, como é o caso do IPI. Inclusive, a Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal diz que, na

---

<sup>37</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Imunidade Recíproca. in* Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p. 98.

<sup>38</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

repercussão econômica do IPI, as imunidades não protegem a pessoa política (da mesma forma a isenção, que também não protegerá a pessoa política).

Algumas outras espécies tributárias poderão ser exigidas entre as pessoas políticas, além do IPI, como o ICMS, e também, por exemplo, taxas, ou contribuições, como o PIS.

Essa imunidade recíproca protege também as autarquias e fundações públicas em relação àquela que tiver relação com as atividades específicas dessas entidades.

As empresas públicas e as sociedades de economia mista não são protegidas pela imunidade. A doutrina entende que as que forem prestadoras de serviço público teriam direito à imunidade. Já as exploradoras de atividade econômica não. O STF já julgou nesse sentido. Como exemplo, temos os Correios, que é uma empresa pública prestadora de serviço público.

#### 4.2.2 - Imunidade dos templos de qualquer culto

Esta imunidade, constante do Art. 150, VI, alínea "b", da Constituição Federal, diz que os templos de qualquer culto são imunes, desde que relacionados às suas atividades essenciais. Dispositivo no mesmo sentido, faz-se presente no Art. 9.º, inciso IV, alínea "b", do Código Tributário Nacional.

Esse termo "templos de qualquer culto" refere-se à liberdade de crenças e à igualdade entre as crenças, pois o Brasil é um país laico, não podendo discriminar nem diferenciar uma religião de outra, defendendo-se assim, a liberdade religiosa. Isso tudo, fundamentado num dos pilares constitucionais, qual seja, a dignidade da pessoa humana.

Sendo assim, Roque Antônio Carrazza, em sua obra, afirma que esta imunidade que está sendo tratada deve ser amplamente interpretada. Inclusive, cumpre citar o que diz o autor:

[...] Mais que o templo propriamente dito – isto é, o local destinado a cerimônias religiosas –, o benefício alcança a própria entidade mantenedora (a Igreja), além de se estender a tudo quanto esteja vinculado às liturgias (batizados, celebrações religiosas, vigílias, etc.).

[...]

Portanto, o *fundamento* da imunidade dos templos de qualquer culto não é a ausência de capacidade contributiva [...], mas a proteção da liberdade dos indivíduos que restaria tolhida caso as Igrejas tivessem que suportar os impostos incidentes "sobre o patrimônio, a renda ou os serviços", mesmo quando tais fatos jurídico-econômicos fossem relacionados, na dicção do art. 150, IV, da Lei Maior, com as "finalidades essenciais" (Art. 150, §4º) do culto<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 811-813.

Uma observação que se deve fazer, antes de se adentrar na próxima imunidade, é que esta imunidade não pode ferir o princípio da livre iniciativa, ou seja, ela não se estende às atividades que são exercidas, do mesmo modo, pela iniciativa privada, salvo se essas atividades se destinarem à manutenção do culto e às suas finalidades essenciais.

#### 4.2.3 - Imunidades dos partidos políticos e suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e assistência social

Reza o Art. 150, inciso VI, alínea “c”, que são vedadas às pessoas políticas instituir impostos sobre “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”<sup>40</sup>. É o mesmo que consta no Art. 9.º, inciso IV, alínea “c”, do Código Tributário Nacional.

Os partidos políticos e suas fundações, desde que regularmente constituídos, estão imunes, visto terem o objetivo de garantir a democracia no Brasil, assegurando, dentre outras coisas, o regime representativo. Caso se tivesse que pagar impostos, muito se desestimularia a participação em partidos políticos, o que engessaria e prejudicaria a democracia como um todo, como princípio de participação do povo.

Do mesmo modo, em relação às entidades sindicais de trabalhadores, estas estão imunes para atender os trabalhadores, visando sua sindicalização, vez que, por muitas vezes, eles são de categorias humildes, e se essas entidades tivessem, de algum modo, de se onerar com impostos, isso faria com que elas se tornassem inviáveis.

No tocante às instituições de educação, estas também estão protegidas pela imunidade de que se trata, vez que, como diz Roque Antônio Carrazza, “a Nação só se desenvolverá quando o povo tiver real acesso à educação”<sup>41</sup>. Assim, uma vez que se trata de interesse da coletividade, merece incentivo e proteção e, em face de tal relevância, ela é envolta por esta imunidade. E para que estas instituições gozem da imunidade em tela, faz-se de suma importância algo destacado pelo legislador, qual seja, estas instituições devem ser “sem fins lucrativos” (o que não significa gratuidade da prestação para com essa instituição).

Por fim, as instituições de assistência social também são acobertadas pela imunidade em tela, desde que não tenham fins lucrativos, objetivando alcançar o princípio da dignidade da pessoa humana. Insta destacar a Súmula 730 do STF, que diz que a imunidade conferida a

---

<sup>40</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

<sup>41</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 842.

essas instituições “somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”<sup>42</sup>. Assim, onde não houver contribuição dos beneficiários, essas entidades também serão imunes.

#### 4.2.4 - Imunidades aos livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão

O Art. 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal reza que é vedado às pessoas políticas constantes do *caput* instituir impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”<sup>43</sup>. Esta imunidade também está prevista no Art. 9.º, inciso IV, alínea “d”, do Código Tributário Nacional.

Em linhas gerais, o comentário que merece destaque aqui é que essa imunidade se refere a impostos, ou seja, afastará os impostos cuja incidência se dá sobre o produto (como exemplos temos o ICMS, o IPI, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação).

O constituinte resolveu proteger a livre manifestação do pensamento, assim, essa imunidade dos “livros” corresponderia, inclusive, àqueles produtos que se assemelham ou até mesmo substituem os livros, como os livros eletrônicos, e demais materiais eletrônicos que tenham as mesmas finalidades dos livros.

Já o livreiro não está imune de pagar Imposto de Renda, e nem a livraria está imune de pagar IPTU.

Quaisquer produtos que tenham as definições constantes neste artigo estão imunes, inclusive em relação a material pornográfico, álbum de figurinhas, lista telefônica.

Alguns autores entendem, inclusive, que a tinta usada para a confecção do livro também é imune. Todavia, esse não é entendimento do STF. Para ele, o único insumo protegido é o papel, em sentido amplo, ou seja, tudo que faça parte do processo produtivo e, para tanto, foi editada a Súmula 657, que se quisesse ter abrangido a tinta ou outro material para a confecção do livro, esta seria a oportunidade adequada, para deixar explícita sua vontade.

#### 4.2.5 - Outras imunidades

Agora, de modo mais superficial, abordar-se-á mais algumas imunidades, constantes da Constituição Federal.

---

<sup>42</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 1809.

<sup>43</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 53.

Dentre elas, pode-se destacar a imunidade do ouro, prevista no Art. 155, §2º, inciso X, alínea “c”, da Carta Magna. Esta imunidade defende que, sobre o ouro que represente ativo financeiro ou instrumento cambial, nenhum imposto poderá ser instituído, exceto IOF.

Assim, essa imunidade não é dirigida à coisa, à matéria propriamente dita, mas sim, ao que ela representa. Desse modo, barras de investimento em ouro, moedas de ouro, são imunes. Já joias, canetas e relógios de ouro não gozam desta imunidade.

Outra imunidade que se faz presente é a relativa à energia elétrica e outros itens. Assim, sobre serviços de telecomunicação, energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, nenhum imposto pode ser instituído, exceto ICMS, Imposto de Importação e Imposto de Exportação.

Pode-se observar a presença de mais uma imunidade, no Art. 184, §5º, da Constituição Federal, que trata da Imunidade na Reforma Agrária. Referido dispositivo diz que “são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária”<sup>44</sup>. Embora o texto constitucional se utilize da palavra isenção, mas se trata de imunidade, pois tudo aquilo que se encontra na Constituição é imunidade, nela não havendo isenções. Só alguns impostos podem alcançar essas operações que visam à reforma agrária: ITBI, imposto de renda, e algum sobre eventual ganho nesta operação.

Há várias outras imunidades constantes na Constituição Federal, mas para se encerrar a abordagem, e não se alongar mais neste tema, uma última imunidade que se pode destacar, e essa não se refere a imposto, é uma imunidade de taxa e se encontra no Art. 5º, inciso LXXIII, da Constituição Federal, onde as custas não poderão ser exigidas na ação popular. Inclusive, é mais uma parte do texto constitucional que se diz que será “isento de custas judiciais e ônus de sucumbência”. Assim, mais uma vez, embora se utilize a palavra “isento”, mas o que se pretende falar é que será “imune”.

Deste modo, conclui-se o que se tinha a abordar sobre imunidade, onde restou mais claro o que vem a ser a imunidade, bem como isenção, trazendo suas definições e onde se localizam, quer no texto constitucional (no caso de imunidade), ou na legislação infraconstitucional (no caso da isenção).

## **5 - Considerações Finais**

---

<sup>44</sup> BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 63.

Além das imunidades e isenções, há outras formas desonerativas que, por consequência, acabam por limitar o poder de tributar. Edgar Neves da Silva e Marcello Martins Motta Filho abordam a questão da desoneração tributária e suas espécies, que podem se dar no plano constitucional, e no plano infraconstitucional antecedente ou posterior à criação do tributo.

Insta destacar, a título meramente exemplificativo, até para não delongar ainda mais o presente trabalho, e não se trazer polêmicas quando das narrativas, as modalidades de desoneração às quais referidos autores abordam em sua obra. Na seguinte ordem, eles dizem que as espécies desonerativas podem ser elencadas da seguinte forma: “1) Anistia; 2) Remissão, 3) Redução da base de cálculo; 4) Redução da alíquota; 5) Alíquota zero; 6) Incentivo fiscal; 7) Diferimento; 8) Crédito presumido”<sup>45</sup>.

Pode-se perceber que esses autores se referem à redução de alíquota e à alíquota zero como se fossem outras formas desonerativas, enquanto Paulo de Barros Carvalho as inclui dentro das isenções. Deste modo, estes assuntos mereceriam estudos específicos em apartado, até mesmo para propiciar o debate e a exposição das ideias e motivos determinantes de uma e outra posição.

Todavia, como o objetivo do presente trabalho foi a abordagem dos princípios constitucionais tributários, imunidades e isenções, relacionados ao poder de tributar, fica-se adstrito ao que foi falado, para título de conhecimento e maior assimilação de conteúdo.

Assim sendo, pode-se perceber que há uma clara limitação das pessoas políticas (assim entendidas como União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) ao poder de tributar, visando sempre a proteção do contribuinte, para não onerá-lo excessivamente, trazendo as garantias constitucionais que são inerentes ao próprio ser humano.

Assim, princípios como o da legalidade e igualdade, dentre outros, devem ser observados quando se trata da instituição e cobrança de tributos, tudo isso para salvaguardar a democracia e proteger a dignidade da pessoa enquanto ser humano.

Por este motivo, fez-se importante a abordagem e conceituação de tributo e das espécies tributárias, para que depois se tornasse possível a compreensão dos princípios constitucionais tributários relacionados às limitações ao poder de tributar.

E, por fim, como essa limitação abrange uma série de casos, que não apenas os princípios, não se poderia deixar de falar acerca das imunidades e isenções, que também

---

<sup>45</sup> MOTTA FILHO, Marcello Martins; SILVA, Edgard Neves da. *Outras Formas Desonerativas*. in Curso de Direito Tributário. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 328.

atuam com esse intuito, de limitar o poder de tributar, para que as pessoas políticas não imponham tributos à população ao seu bel prazer.

## 6 - Bibliografia

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios – da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- BRASIL. **Vade Mecum**. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Luiz Roberto Curia, Livia Céspedes e Juliana Nicoletti. 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- CASSONE, Vittorio. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. in *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006. p. 407-414.
- CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL INTERPRETADO. org. Antônio Cláudio da Costa Machado. Barueri/SP: Manole, 2010.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Curso de Direito Administrativo*. 6. ed. Salvador: Podivm, 2007.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Imunidade Recíproca*. in *Direito Tributário e Ordem Econômica – Homenagem aos 60 anos da ABDF*. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: Quartier Latin, 2010. (VER SE COLOCA O NÚMERO DAS PÁGINAS. p. 97-158)
- DIMOULIS, Dimitri. *Dicionário Brasileiro de Direito Constitucional*. Coordenador Geral Dimitri Dimoulis. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Mini Aurélio – O dicionário da língua portuguesa*. 8. ed. Curitiba: Positivo, 2010.
- GRECO, Leonardo. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. in *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006. p. 294-307.
- LIMA, Tiago Asfor Rocha; SALES, Deborah. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. in *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006. p. 40-58.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Ordem Econômica e Tributação*. In *Princípios e Limites da Tributação 2*. FERRAZ, Roberto (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. in *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006. p. 175-196.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Efeitos Prospectivos de Decisões Definitivas da Suprema Corte em Matéria Tributária*. in *Coisa Julgada, Constitucionalidade e Legalidade em Matéria Tributária*. coord. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética; e Fortaleza: ICET, 2006. p. 209-226.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Sistema Tributário Brasileiro*. in *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 27-78.

- MAZZA, Alexandre. *Vade Mecum Tributário*. São Paulo: Rideel, 2009.
- MOTTA FILHO, Marcello Martins; SILVA, Edgard Neves da. *Outras Formas Desonerativas*. in Curso de Direito Tributário. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 321-340.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário – Ideal para concursos públicos*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- SILVA, Edgard Neves da. *Imunidade e Isenção*. in Curso de Direito Tributário. 13. ed. coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 303-320.
- TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. *A Capacidade Contributiva na Tributação Extrafiscal*. in Direito Tributário e Políticas Públicas. coord. José Marcos Domingues. São Paulo: MP Editora, 2008. p. 59-112.
- TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário e Ordem Econômica*. São Paulo, Quartier Latin, 2010.