



UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE DIREITO “PROF. JACY DE ASSIS”

LAURA MACHADO PINHEIRO

**IMUNIDADE RECÍPROCA: A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO**

Uberlândia
2017

LAURA MACHADO PINHEIRO

**IMUNIDADE RECÍPROCA: A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO**

Trabalho final de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito “Professor Jacy
de Assis” da Universidade Federal de
Uberlândia.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Marcela Cunha
Guimarães.

Uberlândia
2017

LAURA MACHADO PINHEIRO

IMUNIDADE RECÍPROCA: A IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE
IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

Trabalho final de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do grau de bacharel em Direito
pela Faculdade de Direito “Professor Jacy
de Assis” da Universidade Federal de
Uberlândia.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

Profª. Drª. Marcela Cunha Guimarães — UFU
Orientadora

Prof. Dr. Cristiano Gomes de Brito — UFU
Examinador

Prof. Dr. Magno Luiz Barbosa — UFU
Examinador

RESUMO

Diante da natureza jurídica *sui generis* dos serviços notariais e de registro, surge a discussão acerca da possibilidade ou não de instituição de impostos sobre tais serviços. Em vista disso, o objetivo do presente trabalho será o de abordar o motivo dos serviços notariais deverem ser abrangidos pela imunidade recíproca. Para isso, será feita uma análise do instituto da imunidade tributária, com a apresentação da definição, das espécies, classificações e características relevantes. Bem como será feito um estudo acerca da imunidade recíproca, aplicável aos entes políticos da Federação. Em seguida, será explanado sobre a natureza jurídica dos serviços notariais e de registro, que não se confundem com as empresas privadas prestadoras de serviços públicos por meio de concessão ou permissão. Ademais, será tratado o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que os emolumentos cobrados pelos serviços notariais têm natureza de taxa, um dos motivos para a impossibilidade de cobrança de impostos sobre eles, assim como a hipótese de incidência de ambos os tributos (taxas e impostos), e um possível bis in idem tributário. Finalmente, o trabalho demonstrará a impossibilidade de cobrança de impostos sobre os serviços notariais e de registro.

Palavras-chave: Imunidade recíproca; Imunidade tributária; Impostos; Serviços notariais e de registro; Cartórios.

ABSTRACT

Given the unique legal nature of the notary services, a discussion arises about the possibility or not of imposing imposts on such services. In view of this, the objective of this work will be to address why notary services should be covered by the tax exemptions given to Governmental entities. For this, an analysis of the tax exemption will be made, presenting its definition, species, classifications and relevant characteristics. As well as will be made a specific study about the tax exemptions given to Governmental entities. Then, will be explained the legal nature of the notary services, that should not be confused as private companies providing public services by grant or permission. Furthermore, will be shown that the Supreme Court decided that the emoluments have legal nature of taxes, one of the reasons why it is impossible to impose imposts on them, as well as the incidence hypothesis of both taxes, and a possible double taxation. Finally, the work will demonstrate the impossibility of charging taxes on notary services.

Keywords: Tax exemption; Governmental entities; Imposts; Taxes; Notary Services.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR.....	9
2.1 A Definição de Imunidade Tributária Apresentada pela Doutrina.....	9
2.2 Limitação ao Poder de Tributar	13
2.3 Imunidade, Isenção e Não Incidência	16
2.4 Imunidade Tributária como Cláusula Pétreia	20
2.5 Espécies de Imunidade Tributária	22
3 CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DAS IMUNIDADES	25
3.1 Classificação quanto ao parâmetro para concessão: subjetivas, objetivas e mistas	25
3.2 Classificação quanto à origem: ontológicas e políticas	26
3.3 Classificação quanto à forma de previsão: explícitas e implícitas	26
3.4 Classificação quanto à necessidade de regulamentação: incondicionadas e condicionadas	27
3.5 Classificação quanto ao alcance: gerais e específicas	28
4 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA AOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO.....	29
4.1 Imunidade Recíproca	29
4.2 Os Serviços Notariais e de Registro	34
4.2.1 <i>A natureza jurídica dos serviços notariais e de registro</i>	<i>34</i>
4.2.2 <i>A natureza tributária dos emolumentos.....</i>	<i>37</i>
4.3 A Impossibilidade de Incidência de Impostos sobre Serviços Notariais e de Registro	39
5 CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS.....	46

1 INTRODUÇÃO

A Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG) propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade diante dos itens 21 e 21.1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que preveem a incidência de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre "Serviços de registros públicos, cartorários e notariais". Em 2008, a ação foi julgada improcedente, admitindo a incidência do ISS sobre os serviços notariais e de registro.

Diante de tal questão, faz-se a pergunta: a imunidade recíproca não deveria abranger os serviços notariais e de registro? O presente trabalho abordará a impossibilidade de cobrança de impostos sobre tais serviços, que estariam abrangidos pela imunidade tributária. Com a decisão supracitada do Supremo Tribunal Federal, deu-se vida a uma verdadeira antinomia e ofensa aos preceitos constitucionais.

De um lado, já foi firmado o entendimento¹ de que os emolumentos pagos pelos serviços notariais e de registro têm caráter tributário de taxa. Do outro, nos deparamos com a incidência de um imposto, o ISS, sobre uma taxa, os emolumentos. Não bastasse isso, a natureza jurídica *sui generis* dos serviços notariais está sendo ignorada, ao equipará-los com a prestação de serviços públicos através de concessão e permissão, que em nada se confundem. Não obstante, o STF decidiu por bem incluir os serviços notariais na exceção à imunidade recíproca prevista no §3º do art. 150 da Constituição Federal de 1988.

Primeiramente, os serviços notariais e de registro estão abrangidos pela imunidade recíproca, porque possuem uma natureza jurídica única e singular que será explanada neste trabalho. Em sequência, tendo por base que tais serviços são remunerados por meio de taxa, é inconstitucional a incidência de impostos sobre taxas. Ademais, tais espécies de tributo possuem hipóteses de incidência contrárias, o que impossibilita a cobrança de ambos diante de um fato gerador idêntico, o que, inclusive, caracteriza *bis in idem* tributário, porém, é isso que está ocorrendo nesse caso.

Em vista disso, o objetivo geral desse trabalho será o de apresentar que a imunidade recíproca deve abranger os serviços notariais e de registro, de modo que

¹ STF - ADI-MC: 1378 ES, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 30/11/1995, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225

impostos não poderão ser instituídos sobre eles. Para isso, será necessário um estudo acerca da imunidade tributária apresentada na Constituição, bem como da imunidade recíproca, uma espécie daquela, e, por fim, da natureza jurídica dos serviços notariais e dos emolumentos.

Diante dessas circunstâncias, o presente estudo mostra sua importância em face da necessidade de se combater uma ofensa à Constituição. É importante entender que a cobrança de qualquer imposto sobre os serviços notariais e de registro desrespeita a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “a”, CF/88. Vejamos o que fala Aliomar Baleeiro sobre o assunto:

Assim, ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. A imunidade recíproca das pessoas públicas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica. E, como tais princípios, o federativo e a igualdade, são irreversíveis e fundamentais, porque não podem ser afastados por emenda à Constituição, as referidas imunidades teriam de ser deduzidas, ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna.²

Portanto, a imunidade tributária é um direito fundamental e, como tal, uma cláusula pétrea, que não poderá ser suprimida nem mesmo pelo poder constituinte derivado, quem dirá pelo legislador infraconstitucional. Outrossim, a cobrança de impostos vinculados a uma atividade estatal seria inconstitucional, visto que estaria permitindo o surgimento de um novo fato gerador não previsto na Constituição a essa espécie de tributo.

O presente estudo foi dividido em três capítulos. Primeiramente, trataremos da imunidade tributária de forma geral, apresentando suas definições mais comuns na doutrina, bem como os pontos de divergência e discussão. Em seguida, será discutido o motivo das imunidades tributárias serem tratadas como limitações ao poder de tributar. E, para dirimir possíveis dúvidas, será feita uma diferenciação entre imunidade, isenção e não incidência, que, apesar de semelhantes, possuem características particulares e não se confundem. Por fim, mostraremos a grande importância das imunidades tributárias, protetoras de preceitos normativos

² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**: atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 120.

constitucionais e, por isso, caracterizadas como direitos fundamentais, o que faz com que sejam protegidas por cláusula pétrea.

No segundo capítulo, apresentaremos as diversas classificações das imunidades tributárias apresentadas pela doutrina. Elas serão classificadas quanto ao parâmetro para concessão, podendo ser subjetivas, objetivas e mistas; quanto à origem, podendo ser ontológicas e políticas; quanto à forma de previsão, que será explícita ou implícita; quanto à necessidade de regulamentação, representando as incondicionadas e condicionadas; e, por fim, quanto ao alcance, podendo ser gerais e específicas.

Finalmente, o último capítulo trará a discussão acerca da extensão da imunidade recíproca aos serviços notariais e de registro. Para isso, será feita uma análise da imunidade recíproca, que é uma das várias espécies de imunidade tributária, abordando seus aspectos históricos, surgimento no Brasil, características específicas e casos em que é aplicável. Na sequência, iniciaremos explicando qual a natureza jurídica dos serviços notariais e de registro, abordaremos, também, acerca da natureza tributária dos emolumentos e, finalmente, trataremos dos argumentos que impossibilitam a incidência de impostos sobre tais serviços, que devem ser abrangidos pela imunidade recíproca.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

2.1 A Definição de Imunidade Tributária Apresentada pela Doutrina

Para Regina Helena Costa³, as imunidades são exonerações fiscais previstas no momento de definição da competência tributária dos entes políticos, caracterizando limitações constitucionais ao poder de tributar. Para ela, a imunidade possui uma natureza dúplice, visto que, de um lado, consistiria em norma constitucional limitadora da competência tributária, e, de outro, um direito público subjetivo das pessoas que são beneficiadas por ela direta e indiretamente.

Sendo assim, sob o aspecto formal, a imunidade é uma exceção ao princípio da generalidade da tributação, em que todos estarão obrigados a pagar o tributo devido, sem distinção, caso realizem aquela situação prevista em lei como fato gerador da obrigação tributária. Nos casos estabelecidos pela imunidade será impossível tributar, devido a uma vontade constitucional. Já o aspecto material é o próprio direito público subjetivo que algumas pessoas possuem de não se submeterem à tributação em situações especiais. A autora conclui definindo imunidade tributária como:

[...] a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁴

Para Luciano Amaro⁵, quando a Constituição não quer que situações específicas sejam tributadas, ao definir o campo de atuação da competência tributária, ela exclui do alcance do poder de tributar determinadas pessoas, bens, serviços ou situações.

As imunidades têm como fundamento a proteção de valores constitucionais importantes, de modo que a capacidade econômica de certa pessoa ou situação seja ignorada, pois, independente disso, elas não serão tributadas. Para ele, a imunidade é definida como:

³ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 98.

⁴ Ibid., p. 99.

⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 176.

[...] a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.⁶

Para Márcio Pestana⁷, a imunidade é um dos vários valores presentes na Constituição, marcada pela bipolaridade, visto que sempre com uma imunidade haverá a não-imunidade, isto é, a possibilidade de se tributar situações não protegidas por aquela. Ele acredita que elas são consideradas princípios devido ao seu destaque na Constituição e tamanha a importância que possuem. Da mesma forma que o texto constitucional trata das competências das pessoas políticas, ele também apresenta as incompetências através das normas imunizantes que são enunciados formados por uma linguagem proibitiva.

Vale salientar que o autor Márcio Pestana⁸ segue a linha de pensamento de que as imunidades não são limitações ao poder de tributar, termo este que teria sido empregado de forma equivocada pelo constituinte, visto que não se pode ao mesmo tempo conceder e mutilar a competência tributária. Assim, na verdade, as normas imunizantes seriam formas de desenhar o campo de incidência da competência tributária, e não limitá-las. Apesar dessa divergência, Pestana define imunidade como:

Princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos, depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no Texto Constitucional.

Para Roque Carrazza⁹, a imunidade tributária é responsável por desenhar a competência tributária, de modo que irá delimitar seu campo de incidência. Assim, a competência tributária possui um aspecto positivo, que é a autorização de atuar na criação de tributos, e um aspecto negativo, que são limites de sua atuação estabelecidos pelas imunidades. Isto posto, conclui-se que as imunidades são normas que advém da Constituição, fixando a incompetência das entidades tributantes.

⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 176.

⁷ PESTANA, Márcio. O Princípio da Imunidade Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 62.

⁸ Ibid., p. 67.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 814 et seq.

As normas imunizantes são responsáveis por criar situações permanentes em que as leis tributárias não poderão incidir, nem mesmo anular. Por isso, elas são um direito público subjetivo do beneficiário, uma garantia de que ele não sofrerá exações pela prática de determinados fatos ou atos jurídicos. Defende o autor que, apesar das imunidades serem classificadas em subjetivas, objetivas e mistas, elas sempre serão subjetivas, visto que sempre beneficiam pessoas, seja por sua natureza jurídica, seja pela relação que tiverem com alguma situação, bem ou fato.

Ademais, as imunidades são normas de sobredireito, ou regras de estrutura, que são destinadas ao legislador, pois possuem condições e diretrizes para a produção de outras normas. A imunidade não pode ser restringida ou aplicada parcialmente pelo legislador ou pelo seu aplicador, já que ela é ampla e indivisível. Além disso, seriam normas de eficácia plena e aplicabilidade imediata, produzindo todos os efeitos independentemente de normas infraconstitucionais.

A imunidade tributária pode ser dividida em duas acepções: uma ampla, que é a incompetência das pessoas políticas de tributarem determinadas situações; e uma restrita, que são as normas constitucionais que proíbem a tributação de certos casos. De qualquer forma, as imunidades alcançam não só impostos, mas também taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições especiais. Por fim, o autor as define:

Nesta medida, a imunidade é uma incontornável garantia constitucional do contribuinte, que direciona a própria ação legislativa das pessoas políticas e — por muito maior razão — o exercício da função administrativa (aplicativa da lei) e o labor exegético.¹⁰

Para Sacha Calmon, a imunidade é uma expressão de vontade do constituinte, presente apenas em âmbito constitucional, ligando-se a valores importantes que devem ser duradouros. É responsável por delimitar o campo sobre o qual o legislador infraconstitucional poderá atuar, vedando determinadas situações. O autor define:

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).¹¹

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 824.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Manual de Direito Tributário. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 67.

Para Paulo de Barros Carvalho¹², a doutrina majoritária apresenta “desvios lógicos de acentuada gravidade na descrição do instituto [imunidade tributária]”. Primeiramente, para ele, a imunidade não é uma limitação constitucional às competências tributárias, isto porque o que limita vai contra algo, e as imunidades são apenas regras responsáveis por desenhar o campo de atuação dos entes tributantes, ou seja, das competências tributárias.

No mesmo sentido, defende que as imunidades não podem ser caracterizadas como exclusão ou supressão do poder de tributar, caso contrário, isso significaria que as competências tributárias foram definidas e, posteriormente, parte delas excluídas, havendo dois momentos cronológicos diferentes; porém, o autor explica que, na verdade, as competências já surgem com as demarcações feitas pelas imunidades.

Da mesma forma, as imunidades não poderiam ser consideradas como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificada, visto que aquelas são regras de estrutura, enquanto a incidência é norma de conduta. Além disso, ocorreriam em momentos diferentes, pois a imunidade é estabelecida ao traçar a competência dos entes políticos, e a incidência é a instituição do tributo pelo legislador ordinário, não sendo possível criar uma barreira para algo que ainda não existe.

Uma crítica bem apontada pelo autor seria direcionada àqueles que acreditam que as imunidades referem-se apenas a impostos, e não aos tributos em geral. Apesar das imunidades relacionadas a impostos terem sido previstas com muito mais detalhes, temos outros exemplos espalhados pela Constituição que faz referência a outros tributos, como a imunidade de contribuição para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, presente no art. 195, §7º, CF/88.

Por fim, seria equivocado dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, não comportando fracionamentos. Isto porque a própria Constituição fez essa divisão ao estabelecer, em seu art. 150, §2º, que a imunidade dos impostos alcançaria apenas o patrimônio, renda e serviços ligados aos objetivos principais das autarquias, excluindo as atividades paralelas.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 187 et seq.

Após tais críticas, Paulo de Barros apresenta sua própria definição de imunidade tributária:

[...] a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.¹³

Apesar de todas as diferenças presentes entre os diversos doutrinadores que ensinam sobre o tema, é possível concluir, como bem leciona Aliomar Baleeiro¹⁴, que as imunidades tributárias são: normas jurídicas constitucionalmente previstas; regras de incompetência tributária ou delimitadoras, no sentido negativo, das competências das pessoas políticas da Federação; um obstáculo ao legislador infraconstitucional, que não poderá instituir tributos nas situações determinadas; e, por fim, diferenciam-se das isenções, pois estas se dão no âmbito infraconstitucional.

2.2 Limitação ao Poder de Tributar

O Estado é formado por três elementos, quais sejam território, povo e governo soberano. É a partir desta soberania que surge o poder de tributar do Estado, que tem por objetivo a arrecadação de recursos necessários à manutenção da sociedade, sempre visando o bem comum e a supremacia do interesse público.

Para a consecução deste fim, a Constituição Federal de 1988 fixou as competências tributárias para cada um dos entes da Federação — União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa competência se mostra como um poder de tributar dentro de cada área específica, que é embasada em uma previsão constitucional, garantindo juridicidade à relação entre contribuintes e Estado, de modo a evitar que a tributação seja uma simples imposição de poder.

Apesar da nomenclatura, o poder de tributar não é ilimitado. Da mesma forma que ele nasce da Constituição, esta é responsável por traçar limites a ele. Caso

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 202.

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro: atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 114.

contrário, a arrecadação do Estado poderia crescer de tal forma que afetaria inclusive direitos fundamentais, como o Direito de Propriedade.

Diante disso, surgem as limitações ao poder de tributar, indispensável em um Estado Democrático de Direito. Estas são constituídas, basicamente, de princípios e regras responsáveis por delimitar a atuação arrecadatória estatal, previstas nos artigos 150, 151 e 152 da CF/88, dentre outras formas espalhadas pelo diploma legal. Inclusive, a própria repartição da competência tributária entres os entes políticos já se mostra como uma limitação ao poder de tributar, visto que eles poderão atuar apenas nas situações estabelecidas pela Constituição¹⁵.

Tais limitações podem se dar no campo material, estabelecendo fronteiras à incidência dos tributos, que deve estar em conformidade com os princípios constitucionais tributários e com os limites quantitativos, como alíquotas máximas e mínimas. Ademais, deve ser mantida uma harmonia formal na criação, instituição e modificação de tributos. Visto que, em regra, são criados e modificados através de leis e alguns necessitam de leis complementares para serem instituídos.

Conforme bem observa Luciano Amaro¹⁶, as limitações ao poder de tributar formam um conjunto delimitador do campo, modo, forma e intensidade da atuação desse poder de criar tributos. Portanto, as limitações não são obstáculos ao exercício da competência tributária, mas verdadeiros definidores de sua existência. Dessa forma, ao se tributar além desses limites, não há uma proibição da competência de tributar, porque ela nem mesmo existe, ou seja, há uma completa incompetência tributante.

Por fim, podemos dividir as limitações ao poder de tributar em princípios e imunidades. Os princípios constitucionais são caminhos norteadores da direção que o legislador deve tomar, são valores que devem ser obedecidos no exercício da competência tributária. Como, por exemplo, os princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia, da capacidade contributiva, do não confisco, dentre outros.

Além dos princípios, temos também as imunidades tributárias, que são situações que o texto constitucional deixou de fora do campo da competência tributária. Por serem estabelecidas constitucionalmente, o STF afirmou que as

¹⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 71.

¹⁶ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 128 e 129.

imunidades não podem ser restringidas por critérios de classificação de impostos definidos por normas infraconstitucionais¹⁷.

Dessa forma, não é possível, por exemplo, que a imunidade de impostos sobre patrimônio, renda ou serviço seja restringida utilizando-se a classificação dos impostos presente no Código Tributário Nacional¹⁸.

Apesar dessa divisão, todas as formas de limitações se entrelaçam. A distribuição de competências estabelece o âmbito de atuação de cada pessoa política, enquanto os princípios constitucionais orientam o seu exercício de forma válida e, por fim, as imunidades tributárias restringem e delimitam a amplitude da respectiva competência.

Fernando Facury Scaff¹⁹ conclui sobre a importante função da imunidade tributária:

Logo, a função da imunidade tributária — bem como a dos demais Princípios limitadores ao poder de tributar — é permitir que a sociedade exerça cidadania, segundo as normas que ela própria estabeleceu, sem eventuais empecilhos impostos pelo Estado (ou melhor, por eventuais grupos que se utilizem do aparato do Estado para implementar uma política diversa daquela estabelecida pela sociedade).

Não obstante princípios e imunidades tenham funções parecidas, eles não se confundem. Os princípios são fundamentos do sistema jurídico que possuem um grande conteúdo axiológico, além de serem gerais e abstratos, isto é, não se aplicam a casos concretos, eles são fundamentais para a interpretação e aplicação de outras normas. Por outro lado, as imunidades regulam situações específicas que já estão previstas na Constituição Federal, casos em que não é possível exercer o poder de tributar. Isso significa que os princípios presumem a existência da competência, balizando a sua correta aplicação, ao passo que as imunidades firmam

¹⁷ - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - R.E. não conhecido. (STF - RE: 203755 ES, Relator: CARLOS VELLOSO, Data de Julgamento: 17/09/1996, Segunda Turma, Data de Publicação: DJ 08-11-1996 PP-43221 EMENT VOL-01849-08 PP-01727)

¹⁸ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006, p. 120.

¹⁹ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 491.

casos em que a competência é totalmente inexistente, ou seja, se fala em incompetência tributária.

2.3 Imunidade, Isenção e Não Incidência

A Constituição Federal utiliza os termos imunidade, isenção e não incidência em alguns momentos como se fossem sinônimos, porém não são. Todas são formas de desoneração tributária, mas cada uma possui uma peculiaridade que será apresentada neste estudo.

Primeiramente, a lei institui algum tributo, estabelecendo seus elementos essenciais, quais sejam fato gerador, sujeitos passivo e ativo, base de cálculo e alíquota. Feito isso, quando determinada situação prevista em lei ocorrer no mundo real, será dada origem ao fato gerador do tributo, isto é, há a incidência tributária. Sabendo o significado de incidência tributária, é possível entender o que seria a não incidência.

O texto constitucional é responsável por estabelecer aquilo que poderá ser tributado, mas sua efetiva incidência só virá através de legislação complementar ou ordinária. Diante disso, a primeira forma de não incidência é aquela em que nem mesmo o constituinte previu a tributação de determinada situação. Portanto, sem autorização constitucional, não há que se falar em legislação infraconstitucional estabelecendo hipóteses de incidência de tributos. Assim, nenhum ente político tem competência para estabelecer, por exemplo, o imposto sobre a propriedade de bicicletas, visto que isso não foi previsto constitucionalmente.

Outra forma de não incidência é quando, mesmo a Constituição prevendo a possibilidade de se tributar determinada situação, a pessoa política não esgota sua competência tributária. Isto é, em legislação infraconstitucional, apenas algumas situações daquelas autorizadas constitucionalmente são previstas como definidoras de fato gerador. Como exemplo, temos vários Estados da federação que não criaram leis estabelecendo a incidência do IPVA sobre veículos automotores aquáticos e aéreos, mesmo com a permissão do constituinte.²⁰

²⁰ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 492.

Por fim, novas formas de incidência tributária só poderão ser criadas através de Emenda Constitucional — excepcionadas aquelas situações previstas no art. 154 da CF/88. Mesmo assim, o poder constituinte derivado deverá obedecer as imunidades tributárias estabelecidas pelo constituinte originário.

Diferentemente da não incidência, temos a isenção, que é um benefício fiscal concedido através de lei por uma pessoa política, sendo considerada uma decisão política. Assim, ela não vem da Constituição, mas da legislação ordinária. Quando há isenção, pressupõe-se também a existência de competência tributária e a criação do respectivo tributo, que, após criado, poderá ser isento em determinados casos.

Roque Antônio Carrazza defende que “a isenção pode ser definida como limitação legal do âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que ele surja de modo mitigado”²¹. Já Amílcar de Araújo Falcão²² acredita que a obrigação tributária chega a existir, mas o crédito tributário não, de modo que a isenção seria apenas uma dispensa legal do pagamento do tributo. Sendo este o entendimento do STF, conforme a ADI nº 286²³. Portanto, na figura da isenção, a competência tributária é exercida e o fato gerador ocorre, porém, o ente tributante decide por não cobrar o tributo, motivo pelo qual não há o lançamento tributário. Desse modo, a isenção também se difere da remissão, caso em que ocorre o lançamento tributário, há um crédito tributário, mas o contribuinte é dispensado de seu pagamento.

De forma simplificada, a isenção é uma norma infraconstitucional que restringe a cobrança de tributos. Porém, quem seria o responsável por criar tais

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

²² FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6. ed. 2002, p. 66.

²³ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra b, da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação. 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea g, da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia. (STF - ADI: 286 RO, Relator: MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 22/05/2002, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-08-2002 PP-00060 EMENT VOL-02080-01 PP-00001)

isenções? A partir dessa pergunta, surge a divisão de isenção autônoma e isenção heterônoma. A isenção autônoma é aquela criada pela própria entidade tributante que possui a competência tributária, ou seja, a mesma pessoa política que tem o poder para instituir o tributo pode isentá-lo. Já a isenção heterônoma refere-se àquela concedida por uma entidade que não tem a competência para criar aquele tributo, seria o caso, por exemplo, da União isentar situação específica referente a algum tributo da competência dos Estados.

Porém, a isenção heterônoma é expressamente vedada em nosso ordenamento jurídico²⁴. Diante disso, surge a discussão acerca dos tratados internacionais que estabelecem isenções tributárias. Observa Renato Lopes Becho²⁵ que, através da leitura literal do art. 151, III, da CF/88 esses pactos não seriam autorizados. Porém, esse tema já está pacificado de acordo com o entendimento do STF²⁶ de que, no caso de tratados internacionais, é a República Federativa do Brasil que está atuando, e não a União, de modo que o Presidente da República não age como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado; portanto, não há que se falar em isenção heterônoma, sendo plenamente possível a previsão de isenções de tributos da competência dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios em tratados internacionais.

Diante do exposto, é possível identificar as distinções entre não incidência e isenção. Vejamos a explicação de Yves Gandra da Silva Martins para a diferença entre não incidência e isenção:

Na não-incidência, não nascem crédito e obrigação, mas por vontade do legislador ordinário, que, se desejar, poderá modificá-la para permitir o surgimento das duas figuras que exteriorizam a imposição fiscal, no Brasil. Na isenção, anistia e remissão nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário (isenção), ou este é anulado no todo ou em parte por determinação legislativa posterior (anistia ou remissão).²⁷

²⁴ Art. 151. É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

²⁵ BECHO, Renato Lopes. Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 224.

²⁶ STF - RE: 229096 RS, Relator: ILMAR GALVÃO, Data de Julgamento: 16/08/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-065 DIVULG 10-04-2008 PUBLIC 11-04-2008 EMENT VOL-02314-05 PP-00985

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: _____. (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 31-32.

Logo, percebe-se que, ao passo que a não incidência caracteriza-se por ser uma situação não prevista na constituição ou não instituída em lei, em que não há a ocorrência de fato gerador, a isenção é justamente o contrário, já que é prevista em norma infraconstitucional, sendo uma situação onde surge a obrigação tributária, mas há a exclusão do crédito tributário.

Após a diferenciação entre não incidência e isenção, passaremos à análise da imunidade tributária. A imunidade é norma constitucional que limita o poder de atuação de ente político, delimitando os casos em que não é possível tributar, ou seja, de verdadeira incompetência tributária. Sendo assim, não há o surgimento de obrigação tributária.

A imunidade é conhecida como uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada, sendo extremamente importante para que o país alcance um maior desenvolvimento econômico e social, visto que as instituições e atividades beneficiadas por ela não são concorrentes do Estado, mas parceiras que ajudam na consecução dos objetivos sociais previstos na Constituição Federal.

De acordo com Márcio Pestana²⁸, a imunidade tributária pode ser dividida em duas: normas jurídicas imunizantes em sentido amplo, que abarcam as normas determinadoras da incompetência dos entes políticos de forma geral, isto é, para todos os tributos, incluindo-se aqui os princípios constitucionais anteriormente citados; e as normas jurídicas imunizantes em sentido estrito, que se referem aos casos de incompetência específicos à determinada espécie tributária.

Apesar de algumas vezes estar escondida atrás dos nomes “isenção” ou “não incidência”, é possível identificar que são imunidades quando houver “uma desoneração tributária imediatamente atribuída a uma atividade, instituição ou situação, que independa de lei para ser efetivamente fruída”.²⁹ Sendo, inclusive, o entendimento do STF³⁰ de que, apesar de constar no art. 195, §7º, da CF/88, que as entidades beneficentes de assistência social são isentas de contribuições sociais, trata-se de verdadeira imunidade tributária.

²⁸ PESTANA, Márcio. O Princípio da Imunidade Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 70.

²⁹ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 495.

³⁰ 1.ª Turma, ROMS n.º 22.192-9, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28.11.95, DJU de 19.12.96, p. 51.802

Na isenção, a pessoa política, no exercício de sua competência, legisla de modo a excluir da abrangência da lei instituidora do tributo aquelas situações que não serão tributadas. Ao passo que, nas imunidades, não há exercício de competência, mas sua própria definição, estabelecendo os casos em que os entes políticos são incompetentes para tributar. De um lado, temos uma previsão infraconstitucional que exclui o crédito tributário de um fato gerador que chegou a ocorrer; de outro, existe uma norma constitucional impedindo que nasça a obrigação tributária.

2.4 Imunidade Tributária como Cláusula Pétrea

Cláusula pétrea é a proibição presente no art. 60, § 4º, IV da Constituição de se abolir direitos e garantias individuais. Isso porque as emendas constitucionais, que são formas de se alterar o texto constitucional, não serão válidas para diminuir ou suprimir direitos, mas apenas modificá-los no sentido de ampliá-los. Isso é de extrema importância, pois evita que a Constituição seja alterada de formas sucessivas ilimitadamente a ponto de perder sua essência e ter seus princípios desvirtuados.

Ives Gandra³¹ explica que a Lei da Responsabilidade Fiscal “destina até 60% da receita corrente líquida para os detentores do poder”, de modo que a maioria dos tributos que pagamos seria para sustentar os administradores públicos com todos os seus privilégios. Diante de tantos gastos, aqueles que detêm o poder têm o interesse de aumentar a carga tributária cada vez mais, diminuindo os direitos assegurados aos cidadãos. A fim de evitar essa situação, ou seja, a tributação desenfreada, é de extrema importância que existam barreiras à ação do legislador ordinário.

Diante disso, boa parte das limitações ao poder de tributar são consideradas direitos individuais do contribuinte e, por conseguinte, cláusulas pétreas. De tal modo, não só o legislador ordinário sofre limitações, mas também o poder constituinte derivado, que não poderá suprimir tais obstáculos à tributação. Sendo este o entendimento do STF que, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 DF, decidiu que:

³¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. In: _____. (Coord.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 30.

[...] A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2, autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no §2º desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, b e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5, §2º, art. 60, §4º, inciso IV e art. 150, III, b da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, §4º, inciso I, e art. 150, VI, a, da C.F.)[...]³²

Tendo em vista que a forma federativa de Estado também é uma cláusula pétrea, conforme art. 60, §4º, I, CF/88, isso faz com que a imunidade recíproca também o seja, visto que a possibilidade de um ente da federação cobrar impostos sobre o patrimônio de outro ente iria diretamente contra o pacto federativo.

Além disso, a imunidade de templos de qualquer culto advém da liberdade religiosa protegida pela CF/88 em seu art. 5º, incisos VI a VIII. Já a vedação de tributação sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, tem como escopo garantir a pluralidade política, assegurada no art. 1º, V, e art. 17 da CF/88. Sobre a proibição de tributação do patrimônio, renda ou serviços das entidades sindicais e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, ela garante a cidadania, a dignidade da pessoa humana e direitos sociais, como o direito de representação e participação dos trabalhadores. Por fim, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão é de grande importância para assegurar vários direitos fundamentais, como o direito à educação, a livre manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, entre outros.

Importante destacar também o pensamento de Hugo de Brito³³, o qual acredita que algumas imunidades são cláusulas pétreas, e outras não. Para ele, o direito é um sistema de limites, ou seja, um conjunto de normas responsável por estabelecer limites à liberdade de cada um, possibilitando, assim, a garantia da liberdade de todos.

³² STF - ADI: 939 DF, Relator: SYDNEY SANCHES, Data de Julgamento: 15/12/1993, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 18-03-1994 PP-05165 EMENT VOL-01737-02 PP-00160 RTJ VOL-00151-03 PP-00755

³³ MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 115.

Portanto, todas as normas que integram a legislação tributária seriam limitações ao poder impositivo, de tal modo que, em vista desse conceito abrangente, não seria correto dizer que as limitações são cláusulas pétreas. Para isso, seria necessário verificar se a imunidade tributária é responsável por proteger direitos fundamentais ou não. O autor exemplifica:

Não se pode, porém, excluir inteiramente a existência de imunidade tributária instituída sem vinculação com qualquer direito fundamental. A imunidade às exportações, por exemplo. Pode ocorrer mudança na economia de sorte a que se torne conveniente para o País tributar exportações. Em tal situação é possível emenda constitucional abolindo aquela imunidade.³⁴

Por fim, a imunidade tributária não é apenas uma norma de caráter proibitivo, ela carrega dentro de si a proteção de diversos preceitos constitucionais dotados de enorme carga valorativa. Por isso, é de grande importância para o direito, a ponto de não poder ser suprimida nem mesmo pelo poder constituinte derivado, se tornando uma cláusula pétrea.

2.5 Espécies de Imunidade Tributária

As imunidades tributárias podem ser específicas ou genéricas. As genéricas são aquelas previstas no art. 150, VI, da CF/88³⁵. Elas são assim chamadas porque

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005, p. 114.

³⁵ 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; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. [...] § 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. § 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. § 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. [...]

proíbem todas as pessoas políticas de instituírem quaisquer impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades em questão.

A primeira espécie é a imunidade recíproca, prevista na alínea “a” do referido artigo. Ela proíbe que os entes da federação instituam impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros. Ela também será extensível para as autarquias e fundações públicas, e não será aplicável no caso de exploração de atividade econômica pelo ente público ou em que haja pagamento de preços ou tarifas.

Na alínea “b” do respectivo artigo, temos a imunidade de templos de qualquer culto. A imunidade abrange as instalações e os bens móveis e imóveis que se destinam à finalidade do culto. Dessa forma, são imunes aos impostos as doações feitas pelos fiéis, bem como a respectiva aplicação financeira, o serviço prestado às pessoas carentes, os veículos utilizados nas atividades fins, dentre outros.

Em seguida, a alínea “c” do artigo 150 prevê a imunidade de três entes diferentes: os partidos políticos e suas fundações, as entidades sindicais dos trabalhadores, e as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. Todos deverão obedecer “os requisitos da lei” que, por força do art. 146, II, da CF/88³⁶, serão regulados por lei complementar, por isso se caracteriza como uma norma imunizante de eficácia contida. Ademais, apenas serão imunes o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às que dela decorrerem.

A alínea “d” do artigo supracitado concede imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, com o intuito de proteger diversos valores, como a liberdade de manifestação, comunicação, expressão intelectual e acesso ao conhecimento. De acordo com entendimento do STF³⁷, como se trata de imunidade objetiva, ou seja, concedida sobre “coisas” e não

³⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

³⁷ EMENTA: TRIBUTÁRIO. ANISTIA DO ART. 150, VI, D, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPMF. EMPRESA DEDICADA À EDIÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE LIVROS, JORNAIS, REVISTAS E PERIÓDICOS. Imunidade que contempla, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita, e o papel destinado a sua impressão, sendo, portanto, de natureza objetiva, razão pela qual não se estende às editoras, autores, empresas jornalísticas ou de publicidade -- que permanecem sujeitas à tributação pelas receitas e pelos lucros auferidos. Consequentemente, não há falar em imunidade ao tributo sob enfoque, que incide sobre atos subjetivados (movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira). Recurso conhecido e provido. (STF, RE 206.774, Rel. Min. Ilmar Galvão, Julgamento em 03/08/1999)

pessoas, ela não será extensível às rendas e lucros auferidos pelas editoras e autores.

Por fim, a alínea “e”, recentemente adicionada pela Emenda Constitucional nº 75/2013, concede imunidade em favor da produção musical brasileira. Para que haja a imunidade, algumas regras devem ser seguidas: os fonogramas e videofonogramas devem ter sido produzidos no Brasil; as obras devem ser de brasileiros ou, caso não sejam, devem ser interpretadas por um brasileiro; é extensível aos suportes materiais ou arquivos digitais que contenham as obras; não é abrangida pela imunidade a replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser, ou seja, a replicação de CD's e DVD's.

Além dessas imunidades genéricas, existem diversas imunidades espalhadas pelo texto constitucional que são direcionadas a uma pessoa política em particular e se restringem a um único tributo, podendo ser um imposto, uma taxa, ou uma contribuição. Devido a isso, são chamadas de imunidades específicas.

3 CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA DAS IMUNIDADES

3.1 Classificação quanto ao parâmetro para concessão: subjetivas, objetivas e mistas

As imunidades tributárias, ao serem previstas na Constituição Federal, foram estabelecidas tendo por base sujeitos, objetos ou ambos. Por isso a divisão entre subjetivas, objetivas ou mistas.

A imunidade subjetiva refere-se às vedações concedidas em razão dos sujeitos, isto é, com base na natureza jurídica da pessoa, como a imunidade recíproca, que estabelece a vedação à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros. Percebe-se, então, que apesar de existirem elementos objetivos na imunidade (proibição de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços), o que configurará sua existência ou não será o sujeito beneficiado por ela.

Ademais, a imunidade subjetiva também poderá ser concedida tendo por base o papel social relevante desempenhado pela pessoa, como é o caso das entidades sindicais e instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Portanto, tais pessoas não poderão figurar no polo passivo de obrigações tributárias abrangidas pela vedação.

De outro lado, existem as imunidades objetivas, concedidas em razão de fatos, bens ou situações, e, apesar de beneficiarem pessoas, não são concedidas em função delas. Recaindo sobre coisas, temos como exemplo a imunidade cultural, em que é vedado a todos os entes federativos instituir impostos sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. Observa-se, então, que o importante aqui não é quem está vendendo algo, mas o que está sendo vendido, como um jornal, independente da pessoa que o está comercializando.

Por fim, temos a imunidade mista, que é uma junção da imunidade subjetiva e da objetiva, isto porque suas vedações levam em conta o sujeito e o objeto ao mesmo tempo. Como exemplo podemos citar a proibição de incidir o ITR (Imposto sobre Propriedade Territorial Rural) sobre as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel. Portanto, nota-se o aspecto objetivo ao imunizar as pequenas glebas rurais, e subjetivo, ao condicionar que o proprietário não possua outro imóvel.

3.2 Classificação quanto à origem: ontológicas e políticas

A classificação das imunidades em ontológicas ou políticas advém do fato delas surgirem obrigatoriamente ou não de um princípio. Assim, as imunidades ontológicas são uma consequência necessária de um princípio constitucional, ao passo que as imunidades políticas não.

As imunidades ontológicas são aquelas originadas como forma obrigatória de obediência ao princípio da isonomia, diante de suas diversas ramificações. Dentro dela, é possível identificar o princípio da capacidade contributiva, que é uma forma de manter a igualdade tributária no âmbito dos impostos; de grande importância também é o princípio da autonomia das pessoas políticas, devido à igualdade a elas concedidas pela Federação brasileira.

Diante disso, citemos a imunidade recíproca, que por estabelecer a imunidade entre os entes políticos, protege diretamente o pacto federativo. Sendo assim, sua existência não advém de uma mera vontade do legislador constituinte, mas de uma necessidade real estabelecida por um princípio, motivo pelo qual pode-se concluir que sua previsão constitucional expressa é indiferente, visto que a própria Federação exige o respeito à imunidade recíproca.

De modo diverso, temos as imunidades políticas, que não nascem naturalmente de um princípio, mas existem apenas por manifestação expressa da vontade do poder constituinte, contudo isso não significa que elas não são importantes na proteção dos princípios constitucionais. Muito pelo contrário, a previsão da imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, apesar de política, é de suma importância para a preservação de outros princípios constitucionais, como a livre manifestação do pensamento, o direito à educação, a expressão da atividade intelectual, dentre outros.

3.3 Classificação quanto à forma de previsão: explícitas e implícitas

As imunidades também podem ser classificadas em explícitas ou implícitas, de acordo com sua previsão na constituição. As imunidades implícitas estão diretamente relacionadas com as imunidades ontológicas, visto que são aquelas que não estão expressamente elencadas na constituição, isto é, decorrem de princípios

constitucionais e não necessitam de previsão expressa. Como exemplo teríamos a imunidade recíproca, que poderia ser implícita, mas por opção do constituinte, ela foi elencada na constituição, de modo que, atualmente, não há um exemplo concreto a ser apresentado.

Ao contrário, as imunidades explícitas são aquelas expressamente previstas na constituição pelo legislador constituinte. Assim, toda imunidade política é, obrigatoriamente, imunidade explícita, já que só existem se forem elencadas pelo constituinte. Por outro lado, as imunidades ontológicas podem ser tanto implícitas, como explícitas.

3.4 Classificação quanto à necessidade de regulamentação: incondicionadas e condicionadas

A classificação de imunidades condicionadas ou incondicionadas refere-se à necessidade ou não de haver a regulamentação infraconstitucional para que haja efeitos concretos.

A imunidade incondicionada é aquela que independe de lei para sua regulamentação, sua previsão na Constituição já é suficiente para que produza efeitos imediatos. Como exemplo, temos a imunidade recíproca.

Já a imunidade condicionada depende de norma infraconstitucional para que produza efeitos, especificamente por meio de lei complementar; dessa forma, podemos dizer que esse tipo de imunidade é caracterizada como uma norma de eficácia limitada. Como é o caso da imunidade de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, que tem seus requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN³⁸.

³⁸ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

3.5 Classificação quanto ao alcance: gerais e específicas

A classificação das imunidades em gerais e específicas refere-se ao grau de amplitude do alcance dessas normas. As imunidades gerais são aquelas mais amplas, abrangendo princípios constitucionais básicos. Possuem uma enorme carga axiológica, visto que se baseiam nos valores fundamentais da constituição, como liberdade política, religiosa, de informação e outros. Todas as imunidades previstas no art. 150, VI, CF/88 são gerais, pois as vedações são para todos os entes políticos e se aplicam a todos os impostos sobre patrimônio, renda ou serviços das entidades beneficiadas.

Diversamente, as imunidades específicas são bem mais restritas, pois são dirigidas a apenas um ente político e alcançam, no geral, apenas um tributo, que pode ser um imposto, taxa ou contribuição, protegendo valores ou fins mais específicos. Como exemplo há a imunidade concedida ao IPI sobre operações de exportação, prevista no art. 153, §3º, III, CF/88.

4 A EXTENSÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA AOS SERVIÇOS NOTARIAIS E DE REGISTRO

4.1 Imunidade Recíproca

A imunidade recíproca foi prevista no Brasil pela influência norte-americana. A Constituição dos Estados Unidos da América estabeleceu a Federação no país, mas não previu expressamente a existência da imunidade recíproca. Em 1819, o Estado de Maryland tributou uma filial do banco nacional do país (*Bank of U.S.*), o que fez com que seu gerente, McCulloch, levasse o caso à Corte Suprema, que era presidida à época pelo ilustríssimo juiz John Marshall.

Diante disso, surgiu o *leading case* McCulloch vs. Maryland, que marcou a época e produz seus efeitos até hoje. A sentença estabeleceu as ideias de que “*the power to tax involves the power to destroy*”³⁹, ou seja, a competência para tributar envolve a competência para destruir; portanto, não se quer que as pessoas políticas destruam-se umas as outras, com isso, a União não pode instituir impostos sobre os Estados-membros, bem como estes não podem instituir impostos entre si e sobre a União.

Porém, é preciso ter cautela na invocação dos precedentes americanos, Aliomar Baleeiro explica:

Neste [no Brasil], o princípio da imunidade recíproca alcança expressamente os Municípios, que, por outro lado, não sofrem do Estado a subordinação a que os submete o Direito Americano. A Constituição daquele país os ignora, de sorte que não passam de criação ou instrumentos de organização estadual. Recebem das Constituições ou das leis de cada Estado os poderes em maior ou menor escala [...].⁴⁰

Diante de tais influências, Rui Barbosa, ao redigir o anteprojeto da Constituição de 1891, a primeira Constituição republicana do país, decidiu por prever a imunidade recíproca de forma expressa, pois já tinha conhecimento dos problemas que a omissão poderia causar, e temia que nossa Suprema Corte pudesse entender de forma diferente. Assim, surgiu o art. 11, §1º, da CF de 1891, o qual vedava os Estados e a União de “criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na

³⁹ BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 93.

⁴⁰ Ibid., p. 102.

passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem.”. A imunidade foi mantida em todas as Constituições seguintes do Brasil, inclusive a atual.

A imunidade recíproca foi expressamente prevista no art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal de 1988, o qual estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Apesar de prevista de forma expressa na Constituição, ela existe implicitamente, independente de previsão. Isto porque essa imunidade advém naturalmente do princípio federativo e do princípio da isonomia das pessoas políticas.⁴¹

Primeiramente, na Federação, os entes políticos são autônomos e não se subordinam uns aos outros. Diante disso, caso uma pessoa política pudesse cobrar impostos de outra, ela estaria interferindo em sua autonomia, pois poderia levá-la a uma situação de dificuldade econômica, dificultando a concretização de seus objetivos institucionais. Daí a decorrência da imunidade recíproca do princípio federativo.

Não bastasse, em seu art. 60, §4º, I, a CF vedou a possibilidade de emenda constitucional com o fim de abolir a forma federativa de Estado, caracterizando, portanto, uma cláusula pétrea. Ora, se nem mesmo o poder constituinte pode interferir na forma federativa do Estado, quem dirá o legislador infraconstitucional instituindo impostos sobre o patrimônio, rendas ou serviços de entes políticos.

Ademais, a imunidade recíproca também advém do princípio da isonomia das pessoas políticas. O Professor Roque Carrazza explica que a tributação por si só já pressupõe uma certa supremacia daquele que tributa com relação àquele que é tributado. Assim, há uma sujeição de um ao outro. Então, em vista da igualdade e autonomia das pessoas políticas, incabível a possibilidade de instituição de impostos entre elas, caso contrário, haveria a sujeição de um ente político a outro, o que é vedado.

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 831.

Passando à análise da imunidade, Carrazza⁴² afirma que ela vale para todos os impostos, e não apenas sobre patrimônio, renda ou serviços. Primeiramente, quando a Constituição mencionou patrimônio, renda ou serviços, ela estava utilizando uma linguagem econômica, e não jurídica. De tal forma que, para a Economia, todos os impostos ou serão sobre o patrimônio, sobre a renda ou sobre serviços. Assim, todos os impostos foram previstos.

O outro argumento usado pelo autor é o de que, conforme já explicado, a imunidade recíproca advém do princípio federativo e, portanto, a cobrança de impostos entre os entes da federação, quaisquer impostos sejam eles, iria ferir o pacto federativo. Portanto, nenhum imposto poderá ser instituído entre as pessoas políticas.

Importante, também, é o estudo da exceção prevista no art. 150, §3º, CF/88, que prevê:

Art. 150, §3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Através desse dispositivo é possível concluir que a pessoa política que explorar atividade econômica em concorrência com o setor privado não se beneficiará da imunidade em tais atividades, ou seja, o Estado só é imune com relação à sua função governamental, como na prestação de serviços públicos. Assim, também serão imunes caso prestem atividades econômicas sem contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo beneficiário.

Nesses casos, a cobrança de impostos prejudicaria a manutenção das atividades públicas essenciais prestadas por essas pessoas políticas, correspondentes aos serviços públicos. Pois, sem o repasse do ônus causado pelo tributo para os usuários, esses entes teriam de suportar os gastos com sua renda ou patrimônio, o que dificultaria o exercício regular de seus objetivos.

Ademais, o art. 150, §2º dispõe: "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

⁴² CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 833.

essenciais ou às delas decorrentes.”. Assim, as autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público também são imunes de impostos sobre seu patrimônio, renda e serviços, desde que vinculados às suas finalidades e aquelas relacionadas.

Esse dispositivo também deve valer para as empresas estatais: empresas públicas e sociedades de economia mista que sejam delegatárias de serviços públicos, conforme entendimento do STF⁴³.

Nesse caso, Roque Carrazza⁴⁴ explica que não há a incidência do §3º aqui, ou seja, a imunidade prevalece mesmo que a empresa cobre preço, tarifa ou taxa do usuário.

Isto se dá porque o valor da contraprestação não é fixado pela empresa estatal, mas por lei, no caso das taxas, ou ato do Poder Executivo, no caso das tarifas ou preços. O que faz com que, muitas vezes, não haja uma contraprestação econômica adequada ao serviço prestado ou ato de polícia, não havendo um equilíbrio entre o custo daquela prestação e o montante pago pelo usuário.

Isso é mais perceptível ainda porque a empresa delegatária não pode se negar a prestar o serviço por eventualmente achar que o valor pago não é suficiente. A prestação de serviço público e o ato de polícia buscam atingir o bem comum, nos moldes do interesse público, sendo essencial à sociedade porque a própria lei obriga a sua prestação. Dessa forma, o serviço público é indisponível, caracterizando sua prestação como uma obrigação, e não uma faculdade. Em vista disso, o serviço não é negociável pelas partes, a delegatária é obrigada, de qualquer forma, a prestá-lo, e o usuário deve cumprir as exigências legais previstas para usufruí-lo. Portanto, a imunidade recíproca deve estender-se às empresas estatais prestadoras de serviços públicos porque elas se equiparam à pessoa política delegante do serviço.

⁴³ RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO. PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES DA TUTELA. AÇÃO CAUTELAR SUBMETIDA A REFERENDO. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE RECÍPROCA. ART. 150, VI, a, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. 1. Plausibilidade jurídica do pedido (*fumus boni juris*) diante do entendimento firmado por este Tribunal quando do julgamento do RE 407.099/RS, rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ 06.8.2004, no sentido de que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado são abrangidas pela imunidade tributária recíproca prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. 2. Exigibilidade imediata do tributo questionado no feito originário, a caracterizar o risco de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 3. Decisão cautelar referendada. (STF - AC-QO: 1851 RO, Relator: ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 17/06/2008, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-01 PP-00196 RTFP v. 16, n. 82, 2008, p. 301-303)

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 836.

Por outro lado, caso as empresas estatais realizem atividades econômicas características do setor privado, deverão se submeter à tributação assim como as empresas privadas. Vejamos o art. 173, §§1º, II, e 2º, da CF/88:

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: [...] II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.

Através da leitura do artigo é possível compreender que a exploração de atividade econômica é preferencial das empresas privadas, devendo as empresas estatais participarem apenas quando há necessidade pela segurança nacional ou por relevante interesse coletivo. Por conseguinte, nos casos em que a atuação estatal é permitida, ela deverá ocorrer sem benefícios fiscais e em igualdade com a iniciativa privada.

Do contrário, as empresas estatais iriam gerar uma concorrência desleal, visto que seus produtos e serviços seriam bem mais baratos com a imunidade tributária. Consequentemente, seria o Estado a ter preferência na exploração de atividades econômicas, e não as empresas privadas, ferindo diretamente preceito constitucional.

Feita essa ressalva, quando as empresas estatais não exercerem atividade econômica e forem delegatárias de serviço público ou ato de polícia deverão ser beneficiadas com a imunidade recíproca, assim como as pessoas políticas, pois não é pela natureza jurídica das empresas que elas deixarão de ser pessoas administrativas que agem em nome do Estado, objetivando o bem comum.

A personalidade jurídica de direito privado das empresas estatais não afasta o fato de que elas titularizam interesses públicos, assim possuem muitas prerrogativas e um tratamento de tributação especial. Isso acontece porque algumas atividades são extremamente essenciais e, inclusive, se relacionam com a soberania nacional, motivo pelo qual não seria interessante dispô-las à livre concorrência da iniciativa privada. A Constituição entendeu por bem que elas deverão ser exploradas apenas

pelo Estado. Portanto, da mesma forma que há um campo reservado à livre iniciativa, há um campo de atuação apenas estatal. Foi nesse sentido que o STF decidiu ao incluir a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos na proteção da imunidade recíproca.⁴⁵

Diante disso, quando as empresas estatais atuam nesse campo reservado ao poder público, não há que se falar em aplicação do art. 173 da CF/88, pois elas não estarão concorrendo com empresas privadas, visto que essas nunca poderiam assumir a prestação desses serviços, a não ser que contratadas pelo próprio Estado, através de concessão ou permissão.

Portanto, concluímos com o ensinamento de Roque Carrazza:

Podemos, pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, *tão só quanto à forma*, pessoas de direito privado. *Quanto ao fundo* são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos ou a prática de atos de polícia. Acabam fazendo as vezes das autarquias, embora — damo-nos pressa em proclamar — com elas não se confundam. (grifo do autor)⁴⁶

4.2 Os Serviços Notariais e de Registro

4.2.1 A natureza jurídica dos serviços notariais e de registro

Adiante trataremos da possibilidade de extensão da imunidade recíproca aos serviços notariais e de registro, mas, inicialmente, faz-se necessária a definição da natureza jurídica de tais serviços. Conforme o art. 236 da CF/88, os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, a um particular mediante concurso público de provas e títulos.

⁴⁵ “EMENTA: 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”. (STF, 2ª Turma, RE 364202 / RS, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Julg: 05/10/2004)

⁴⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 844.

Diante disso, é possível concluir que, apesar de exercido por um particular, tal serviço ainda tem o Estado como titular, o qual delegou apenas a sua prestação. Assim, seu regime jurídico é o público, como já decidido pelo STF:

[...] Os serviços de registros públicos, cartorários e notariais são exercidos em caráter privado por delegação do Poder Público --- serviço público não-privativo. 3. Os notários e os registradores exercem atividade estatal, entretanto não são titulares de cargo público efetivo, tampouco ocupam cargo público. [...] ⁴⁷

Ademais, a Constituição exigiu a regulamentação das atividades notariais através de lei, o que foi feito pela Lei nº 8.935/94, a qual estabeleceu que o exercício da atividade notarial e de registro será delegado aos profissionais do direito, dotados de fé pública.

A partir dessas informações, é necessário destacar que a delegação contida no art. 236 da CF/88 em nada se confunde com as concessões e permissões para a prestação de serviço público contidas no art. 175 da CF/88. Como ponto de partida para a diferenciação dos dois regimes temos o voto do ilustríssimo Ministro Carlos Ayres Britto proferido na ADI nº 2602 - MG:

I – serviços notariais e de registro são atividades próprias do Poder Público, pela clara razão de que, se não o fossem, nenhum sentido haveria para a remissão que a Lei Maior expressamente faz ao instituto da delegação a pessoas privadas. É dizer: atividades de senhorio público, por certo, porém obrigatoriamente exercidas em caráter privado (CF, art. 236, caput). Não facultativamente, como se dá, agora sim, com a prestação dos serviços públicos, desde que a opção pela via privada (que é uma via indireta) se dê por força de lei de cada pessoa federada que titularize tais serviços;

II - cuida-se de atividades jurídicas do Estado, e não de atividades simplesmente materiais, cuja prestação é traspassada para os particulares mediante delegação (já foi assinalado). Não por conduto dos mecanismos da concessão ou da permissão, normados pelo caput do art. 175 da Constituição como instrumentos contratuais de privatização do exercício dessa atividade material (não propriamente jurídica) em que se constituem os serviços públicos;

III – a delegação que lhes timbra a funcionalidade não se traduz, por nenhuma forma, em cláusulas contratuais. Ao revés, exprime-se em estatuições unilateralmente ditadas pelo Estado, valendo-se este de comandos veiculados por leis e respectivos atos regulamentares. Mais ainda, trata-se de delegação que somente pode recair sobre pessoa natural, e não sobre uma “empresa” ou pessoa mercantil, visto que de empresa ou pessoa mercantil é que versa a Magna Carta Federal em tema de concessão ou permissão de serviço público;

⁴⁷ STF - ADI: 2602 MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 24/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-03-2006 PP-00006 EMENT VOL-02227-01 PP-00056

IV – para se tornar delegatária do Poder Público, **tal pessoa natural há de ganhar habilitação em concurso público de provas e títulos. Não por adjudicação em processo licitatório**, regrado pela Constituição como antecedente necessário do contrato de concessão ou de permissão para o desempenho de serviço público;

V – está-se a lidar com **atividades estatais cujo exercício privado jaz sob a exclusiva fiscalização do Poder Judiciário**, e não sob órgão ou entidade do Poder Executivo, sabido que por órgão ou entidade do Poder Executivo é que se dá a imediata fiscalização das empresas concessionárias ou permissionárias de serviços públicos. Reversamente, por órgãos do Poder Judiciário é que se marca a presença do Estado para conferir certeza e liquidez jurídica às relações inter-partes, com esta conhecida diferença: o modo usual de atuação do Poder Judiciário se dá sob o signo da contenciosidade, enquanto o invariável modo de atuação das serventias extra-forenses não adentra essa delicada esfera da litigiosidade entre sujeitos de direito;

VI – enfim, **as atividades notariais e de registro não se inscrevem no âmbito das remuneráveis por “tarifa” ou “preço público”**, mas no círculo das que se pautam por uma tabela de emolumentos, jungidos estes a normas gerais que se editam por lei necessariamente federal. Características de todo destoantes, repise-se, daquelas que são inerentes ao regime dos serviços públicos. (grifo nosso)⁴⁸

Primeiramente, fica claro que se tratam de regimes diferentes, pois ambos foram tratados por artigos completamente distintos na Constituição e cada qual com suas peculiaridades. Além disso, a delegação dos serviços notariais se dá através de concurso público de provas e títulos, enquanto os regimes de concessão e permissão são precedidos de licitação, e são caracterizados por uma relação contratual entre o particular e a Administração Pública.

Além disso, a delegação de serviços notariais apenas pode ser concedida a pessoa natural, não sendo possível sua delegação a empresas ou pessoas mercantis, pois, nesses casos, estaríamos diante dos regimes de concessão e permissão. Outro ponto bastante importante é que, enquanto estas são fiscalizadas por órgão ou entidade do Poder Executivo, aquelas são fiscalizadas exclusivamente pelo Poder Judiciário, que é marcado pela presença de litigiosidade, ou seja, uma disputa, sendo o único capaz de conferir certeza e liquidez jurídica às relações.

Por fim, a característica que mais distancia a delegação de serviços notariais das concessões e permissões é o fato daquela ter seus serviços custeados por emolumentos, que têm suas normas gerais estabelecidas por lei federal, especificamente a Lei nº 10.169/00, que em seu art. 1º prevê que o valor dos

⁴⁸ STF - ADI: 2602 MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 24/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-03-2006 PP-00006 EMENT VOL-02227-01 PP-00056

emolumentos será fixado pelos Estados e o Distrito Federal. Ou seja, não há a cobrança de tarifa ou preço público, e o valor a ser cobrado não é fixado pela pessoa detentora da titularidade de prestação dos serviços notariais, mas através de lei.

Isto posto, vale ressaltar que, ao fazer uma comparação dos serviços notariais com as empresas privadas prestadoras de serviço público e com a Empresa de Correios, os serviços notariais estariam mais próximos desta, visto que ambos são delegatários de serviço público, o qual não pode ser prestado por meio de concessão ou permissão, bem como são definidos por lei e não há relação contratual.

Diante de tantas diferenças, é possível concluir que os serviços notariais e de registro não se submetem ao mesmo regime jurídico das concessões e permissões, configurando, assim, uma natureza jurídica peculiar, a qual merece tratamento diferenciado e especial. Portanto, não há que se falar em natureza jurídica disso ou daquilo, mas tão somente em natureza jurídica de serviços notariais e de registro, que é única e singular, conforme concluiu o Ministro Carlos Ayres Britto em seu voto na ADI nº 2602⁴⁹.

4.2.2 A natureza tributária dos emolumentos

Não restam dúvidas de que os serviços notariais e de registro não são remunerados através de tarifa ou preço público, mas por uma tabela de emolumentos que têm suas normas gerais definidas em lei federal, conforme já citado.

Quanto à natureza dos emolumentos, o STF já pacificou o entendimento de que eles são caracterizados como verdadeiras taxas, ou seja, tributos vinculados à uma prestação estatal específica e divisível, conforme ADI nº 1.378:

[...] A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou orientação no sentido de que as custas judiciais e os emolumentos concernentes aos serviços notariais e registrais possuem natureza tributária, qualificando-se como taxas remuneratórias de serviços públicos, sujeitando-se, em consequência, quer no que concerne à sua instituição e majoração, quer no que se refere à sua exigibilidade, ao regime jurídico-constitucional pertinente a essa especial modalidade de tributo vinculado, notadamente aos princípios

⁴⁹ STF - ADI: 2602 MG, Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, Data de Julgamento: 24/11/2005, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 31-03-2006 PP-00006 EMENT VOL-02227-01 PP-00056

fundamentais que proclamam, dentre outras, as garantias essenciais (a) da reserva de competência impositiva, (b) da legalidade, (c) da isonomia e (d) da anterioridade. [...] A possibilidade constitucional de a execução dos serviços notariais e de registro ser efetivada "em caráter privado, por delegação do poder público" (CF, art. 236), não descaracteriza a natureza essencialmente estatal dessas atividades de índole administrativa. [...] ⁵⁰

Esse entendimento já foi confirmado em diversas ocasiões pela Excelsa Corte, visto que os emolumentos possuem as características de taxas: são cobrados devido à prestação de um serviço específico e divisível, prestado ao contribuinte, que deverão ser pagos compulsoriamente por meio de pecúnia e estabelecidos por lei.

Os emolumentos, como tributos que são, deverão também obedecer aos princípios pertinentes, como é o caso do princípio da anterioridade previsto pelo art. 5º da Lei 10.169/00 que estabelece que "o valor dos emolumentos poderá sofrer reajuste, publicando-se as respectivas tabelas, até o último dia do ano, observado o princípio da anterioridade.". Ademais, também se submetem aos princípios da noventena, da legalidade e da isonomia.

Diante do exposto, é perceptível que os emolumentos em nada se confundem com tarifas e preços públicos, que possuem natureza contratual e são cobrados por empresas concessionárias e permissionárias. Seguindo este raciocínio, STF editou a súmula 545 que prevê: "Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.". Portanto, é possível concluir que os serviços notariais deverão ser remunerados mediante taxa também pelo fato de serem serviços compulsórios, pois, ao passo que serviços remunerados por tarifas ou preços públicos são facultativos, como é o caso do serviço de telefonia, os serviços notariais são necessários para determinadas situações independente da vontade do cidadão, como é o caso do registro de imóveis.

⁵⁰ STF - ADI-MC: 1378 ES, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 30/11/1995, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 30-05-1997 PP-23175 EMENT VOL-01871-02 PP-00225

4.3 A Impossibilidade de Incidência de Impostos sobre Serviços Notariais e de Registro

Diante da previsão de incidência do ISS (Imposto sobre serviços) sobre os serviços notariais e de registro presente nos itens 21 e 21.1 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, a Associação dos Notários e Registradores do Brasil (ANOREG) propôs ação direta de inconstitucionalidade contra os referidos dispositivos, alegando que eles feriam o art. 145, §2º, da CF/88, que proíbe que as taxas tenham a mesma base cálculo dos impostos, caracterizando *bis in idem* tributário, o art. 150, VI, “a”, CF/88, que estabelece a imunidade recíproca das pessoas políticas, e o art. 236, caput, CF, que fala dos serviços notariais e de registro.

A despeito disso, o STF julgou improcedente a ADI nº 3089 sob os argumentos de que a atividade notarial e de registro é exercida com fins lucrativos e intuito econômico, invocando a exceção prevista no art. 150, §3º, da CF/88, de que a imunidade recíproca não é aplicada quando houver exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou no caso de contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Alegou, também, que “não há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas.”⁵¹.

Ora, apesar de alegado que não existem diferenças entre os serviços públicos prestados sob concessão e a atividade notarial a ponto de uma ser tributada e a outra não, seguimos o entendimento contrário presente no voto vencido do Ilustre Ministro Carlos Ayres Britto, de que os serviços notariais em nada se confundem com os serviços prestados sob concessão, pois aqueles possuem natureza jurídica *sui generis*.

Conforme explica o ministro, os serviços notariais não são simples serviços públicos, mas atividades estatais genuínas que, diante das diversas diferenças que possuem em face do regime de concessão e permissão, não deveriam incidir na exceção prevista no §3º do art. 150 da CF.

Isto porque, conforme já explicado neste trabalho, cada um foi regulado de forma individual pela Constituição, estando os serviços notariais presentes no art.

⁵¹ STF - ADI: 3089 DF, Relator: Min. CARLOS BRITTO, Data de Julgamento: 13/02/2008, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJe-142 DIVULG 31-07-2008 PUBLIC 01-08-2008 EMENT VOL-02326-02 PP-00265 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 25-58

236, CF, e o regime de concessão e permissão no art. 175, CF. Por conseguinte, evidente que o poder constituinte não pretendia tratar ambos como um só regime. De um lado, temos uma delegação de um serviço público realizada a uma pessoa natural através de concurso público, o qual é fiscalizado exclusivamente pelo Poder Judiciário e é remunerado por meio de taxas, as quais são fixadas mediante lei. Do outro lado, está presente uma concessão ou permissão de prestação de serviço público a uma pessoa jurídica por meio de processo licitatório, com natureza contratual, fiscalizado pelo Poder Executivo e remunerado por meio de tarifa ou preço público.

Sobre as taxas, ensina Misabel Derzi: “cabe quando os serviços recebidos pelo contribuinte resultem de função específica do Estado, ato de autoridade, que por sua natureza repugna ao desempenho do particular e não pode ser objeto de concessão a este”⁵². Ora, se os serviços notariais, que são remunerados por meio de taxas, não se enquadram na imunidade recíproca por se caracterizarem como atividade econômica, não estaríamos diante de uma incongruência? O art. 150, §3º, CF/88⁵³ é claro ao excepcionar os serviços remunerados por meio de tarifa e preço público, de tal modo que os serviços notariais não se encaixariam nessa exceção.

Diante disso, se torna visível que o fator que mais distancia ambos os regimes é a forma de remuneração, enquanto um é remunerado por meio de um tributo (taxa), o outro o é por preço público, característico do regime de direito privado. Além disso, boa parte dos emolumentos recolhidos são repassados ao Estado e a outros órgãos, bem como a lei estabelece a isenção de seu pagamento a certas pessoas e, em alguns municípios do país, os emolumentos são insuficientes para cobrir os custos das atividades notariais e registrais, que não poderão deixar de ser prestadas. Logo, inviável tratá-los da mesma forma. Assim, seria justificável tributar as empresas concessionárias ou permissionárias e conceder imunidade recíproca aos serviços notariais e de registro. Sobre isso, explica o Procurador-Geral da República (à época), Claudio Fonteles, em seu parecer na ADI nº 3089:

⁵² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 1999, p. 545.

⁵³ Art. 150. [...] § 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Os emolumentos, por possuírem natureza jurídico-tributária de taxa, não se confundem com preços públicos e tarifas e, portanto, não recebem a incidência da norma do § 3º do art. 150 da CRF/88. Aliás, a exceção do § 3º do art. 150 somente incidirá sobre serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, o que não é o caso dos serviços notariais e registrais, como já demonstrado.

Não obstante, o problema não se encerra aí. Foi julgada procedente a cobrança de ISS sobre os emolumentos notariais, ou seja, há a cobrança de impostos sobre taxas, tributo sobre tributo. O art. 145, §2º, CF/88 veda que as taxas tenham base de cálculo própria dos impostos, nesse mesmo sentido, veda o art. 77, parágrafo único, do CTN. Mesmo diante dessas vedações expressas, um imposto está tendo como base de cálculo uma taxa. Apesar disso, o STF se manteve omissivo quanto a esse ponto ao declarar a constitucionalidade do ISS sobre serviços notariais.

Como se não bastasse, mesmo que, constitucionalmente, a hipótese de incidência de impostos e taxas sejam totalmente contrárias, nesse caso, elas estão sendo iguais. Vejamos o que Roque Carrazza nos fala sobre impostos: “imposto é uma modalidade de tributo que tem por *hipótese de incidência* um fato qualquer, não consistente numa atuação estatal”⁵⁴. Assim, os impostos são uma espécie de tributo *não vinculado*, isto é, não estão vinculados a uma atuação estatal. O art. 16 do CTN estabelece que o imposto terá como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica. Outrossim, Carrazza chega a afirmar que o imposto tem como fato impositivo algo realizado pelo próprio contribuinte.

De forma contrária, Roque Carrazza diz que as “taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte”⁵⁵. Assim, para a cobrança de taxas, é necessário que o Estado faça algo em favor do contribuinte. O art. 145, II, da CF estabelece que as taxas serão cobradas pelo exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos, confirmando a necessidade de atuação estatal. Paulo de Barros Carvalho afirma que “toda vez que o binômio expressar um acontecimento que envolva atuação do Estado, estaremos diante de um tributo vinculado”⁵⁶. Portanto, impossível que um

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 602.

⁵⁵ Ibid., p. 609.

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35.

imposto e uma taxa tenham a mesma hipótese de incidência, o serviço notarial e de registro. Nesse sentido, o Ministro Carlos Ayres Britto afirma que, com a possibilidade de cobrança do ISS sobre os serviços notariais, estaremos admitindo um novo fato gerador não previsto para os impostos. Sem mencionar o fato de que estaremos diante de um *bis in idem* tributário, ao permitir que dois tributos tenham a mesma hipótese de incidência, como bem explica Claudio Fonteles, ex-Procurador-Geral da República, em seu parecer na ADI 3089:

Nesse sentido, a incidência do ISS sobre serviços já tributados por meio de taxa, ou seja, a estipulação para o ISS de hipótese de incidência idêntica à das taxas cobradas pela prestação dos serviços notariais, configura violação clara ao princípio da intangibilidade do fato gerador pré-tributado por meio de taxa. É dizer, a norma ora impugnada, ao permitir a utilização, como base para o cálculo do ISS, dos serviços notariais e registrais, já tributados mediante taxa de serviço, institui inegável *bis in idem* tributário, uma vez que tanto o ISS quanto os emolumentos terão a mesma hipótese de incidência.

Portanto, a imunidade recíproca deve ser estendida aos serviços notariais e de registro, visto que eles não se confundem com os serviços públicos prestados por meio de concessão e permissão, não devendo ser aplicada a exceção do §3º do art. 150 da CF. Bem como não é possível que um imposto seja instituído sobre uma taxa. E, por fim, impostos e taxas possuem hipóteses de incidência diferentes, porém, diante da cobrança de impostos sobre os serviços notariais, ambos estão incidindo sobre o mesmo fato gerador. Ou seja, os impostos, que são naturalmente tributos não vinculados, estão sendo vinculados a uma atividade estatal prestada ao contribuinte, o que não é possível. O que, além do mais, também caracteriza *bis in idem* tributário.

5 CONCLUSÃO

Através do presente trabalho, pudemos concluir os objetivos inicialmente planejados e chegar a uma resposta para a problemática apresentada. Primeiramente, para um melhor embasamento do estudo, fizemos uma análise das definições trazidas pelos autores consagrados na área sobre imunidade tributária. Apesar de algumas diferenças, foi possível concluir, pela doutrina majoritária, que as imunidades tributárias são normas jurídicas previstas na Constituição, responsáveis por delimitar a competência tributária das pessoas políticas, de modo a definir seu campo de atuação, excluindo certas situações do poder de tributar desses entes políticos.

Nesse diapasão, conclui-se que as imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar. Com a necessidade de arrecadação de recursos para a manutenção da sociedade, surge o poder de tributar dos entes políticos. Porém, esse poder não poderia ser exercido de forma ilimitada, arriscando ferir o próprio Estado Democrático de Direito. Assim, as limitações ao poder de tributar podem ser divididas em princípios e imunidades. De um lado, as imunidades tributárias regulam situações específicas restringindo a competência tributária. De outro, os princípios constitucionais, carregados de conteúdo axiológico, norteiam o exercício das competências de forma válida.

Na sequência, concluímos que imunidade, isenção e não incidência não se confundem. A não incidência pode se dar: quando o poder constituinte não prever determinada situação como fato gerador da obrigação tributária; ou quando, mesmo autorizada a tributação de determinado caso pela Constituição, o legislador infraconstitucional não o fizer. Já a isenção é um benefício fiscal concedido pelo legislador infraconstitucional, onde surge a obrigação tributária, mas o crédito tributário não, visto que o contribuinte é dispensado de seu pagamento. Diferencia-se da imunidade, pois esta é norma constitucional proibitiva da tributação pelo ente político.

Diante disso, é possível concluir que a imunidade tributária é uma norma de extrema importância, pois protege diversos princípios e garantias constitucionais, motivo pelo qual é considerada um direito fundamental e, por conseguinte, uma

cláusula pétrea, que não poderá ser suprimida da Constituição, nem mesmo pelo poder constituinte derivado.

Dentro da imunidade tributária, tratamos da imunidade recíproca, a qual proíbe que os entes políticos instituam impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Essa imunidade foi expressamente prevista no Brasil, pela primeira vez, na Constituição de 1891, por influência norte-americana, através do *leading case* *McCulloch vs. Maryland*.

A imunidade recíproca pode ser classificada como: subjetiva, pois é concedida tendo por base o sujeito, que são as pessoas políticas; ontológica, pois surge de um princípio constitucional, isto é, o princípio federativo; explícita, já que foi expressamente prevista na Constituição, porém, poderia ser implícita, visto que sua previsão expressa não é obrigatória; incondicionada, porque produz efeitos imediatos, independentemente de regulamentação legal; e geral, visto que abrange todos os impostos sobre patrimônio, renda ou serviços de todos os entes políticos.

A imunidade recíproca também será extensível às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público com relação ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais. Porém, caso haja exploração de atividade econômica ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, não será conferida a imunidade.

Também, já foi decidido pelo STF que as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado serão abrangidas pela imunidade recíproca, como é o caso da Empresa de Correios e Telégrafos. Assim, caso as empresas estatais explorem atividade econômica, elas não poderão receber benefícios fiscais e serão tratadas em igualdade com as empresas privadas, a fim de possibilitar a livre concorrência.

Em seguida, concluímos que os serviços notariais e de registro não poderiam ser equiparados às empresas privadas prestadoras de serviços públicos por meio de concessão ou permissão, pois são regimes totalmente distintos. Enquanto os serviços notariais são delegados a uma pessoa física, através de concurso público, sofrendo fiscalização do Poder Judiciário e remunerado por taxas fixadas em lei, o regime de concessão e permissão ocorre através de processo licitatório a pessoas jurídicas, mediante relação contratual, fiscalizado pelo Poder Executivo e

remunerado por tarifa ou preço público, os quais não são fixados em lei. Por isso, não deveriam incidir na exceção prevista no §3º do art. 150 da CF.

Ademais, os serviços notariais são remunerados por uma tabela de emolumentos definida em lei, os quais, conforme entendimento do STF, possuem natureza de taxa, que é uma espécie de tributo cobrado em razão de ato de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível, que não se confunde com tarifa ou preço público. Dessa forma, mais uma vez, os serviços notariais não deveriam incidir na exceção prevista no §3º do art. 150 da CF.

Como se não bastasse, a possibilidade de cobrança de impostos sobre serviços notariais seria o mesmo que cobrar impostos sobre taxas. Primeiramente, a Constituição proíbe que ambos tenham a mesma base de cálculo; em segundo lugar, o imposto é um tributo que não está vinculado a uma atuação estatal, enquanto a taxa é exatamente o contrário, assim, não teria como ambas serem cobradas pela mesma hipótese de incidência, qual seja os serviços notariais, que é uma atividade estatal. Por fim, a cobrança de dois tributos sobre a mesma hipótese de incidência gera *bis in idem* tributário.

Mesmo diante de tantas contradições, tais temas não foram tratados pelo STF ao julgar a ADI 3089, declarando a constitucionalidade da incidência de ISS sobre os serviços notariais com o simples fundamento de que são abrangidos pela exceção do art. 150, §3º, CF/88, motivo pelo qual ainda pairam grandes incertezas sobre a questão.

Diante do exposto, mostra-se essencial a necessidade de extensão da imunidade recíproca aos serviços notariais e de registro. A imunidade tributária é uma limitação ao poder de tributar das pessoas políticas, é uma hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, motivo pelo qual não pode ser desrespeitada pelo legislador infraconstitucional. Sendo assim, a instituição de impostos sobre serviços notariais é inconstitucional.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência**. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**: atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**: teoria geral e constitucional. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos**: Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

_____. **ICMS**. 9. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Forense, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6. ed. 2002.

HARET, Florence. Taxa e Preço Público: Por uma reavaliação do conceito de tributo e definição das espécies tributárias. **Revista de Direito Tributário**, n. 109/110, São Paulo: Malheiros, p.126-144, maio 2010. Disponível em: <http://www.institutoidea.net.br/taxa-e-preco-publico/#_ftn27>. Acesso em: 10 jun. 2017.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998.

_____. **Limitações ao Poder Impositivo e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

RIBEIRO, Luís Paulo Aliende. **Regulação da Função Pública Notarial e de Registro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.