

**FACULDADE DE DIREITO DE VITÓRIA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**TAYNÃ VALCHER DE SOUZA**

**AS IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO  
INSTRUMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE NA  
EFETIVAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS**

VITÓRIA  
2017

TAYNÃ VALCHER DE SOUZA

**AS IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO  
INSTRUMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE NA  
EFETIVAÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito da Faculdade de Direito de Vitória – FDV, como requisito indispensável para obtenção do título de Bacharel em Direito, orientado pelo Professor Dr. Ricarlos Almagro Vitoriano Cunha.

VITÓRIA  
2017

## RESUMO

O presente trabalho busca a conceituação dos institutos da imunidade e isenção tributária dentro de um conceito de extrafiscalidade, percebendo também, a importância da extrafiscalidade no Direito Tributário, principalmente ao que concerne a função estatal de promover os direitos e garantias fundamentais. O método utilizado para a obtenção dos resultados foi uma pesquisa doutrinária e jurisprudencial intensa, no sentido de elucidar as imunidades e isenções tributárias como métodos eficazes de promoção dos direitos fundamentais por meio da extrafiscalidade. O objetivo do presente estudo é a comprovação empírica de uma forma eficaz do Estado efetivar um dos seus deveres primordiais, que se resume na promoção das garantias fundamentais, utilizando artifícios em colaboração com o ambiente privado para alcançar o que anseia, sem que isso lesione o princípio da igualdade tributária. Concluindo, dessa forma, para que o Poder Público, dentro de um território extenso como o brasileiro, consiga cumprir todas as suas obrigações, em especial, àquela que se concentra em proteger e efetivar os direitos constitucionais inerentes ao ser humano.

Palavras-chave: Imunidade tributária; isenção tributária; extrafiscalidade; incentivos fiscais; direitos fundamentais; igualdade tributária.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	04
<b>1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR</b> .....	06
1.1 DAS IMUNIDADE TRIBUTÁRIAS.....	07
1.1.1 Classificação das imunidades tributárias.....	08
1.1.2 Espécies de imunidades tributárias.....	10
1.2 ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	14
<b>2 EXTRAFISCALIDADE: CONCEITO E FINALIDADE</b> .....	17
<b>3 SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	19
3.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	21
<b>4 A EXTRAFISCALIDADE COMO MÉTODO DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS</b> .....	24
4.1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DA EXTRAFISCALIDADE.....	25
4.2 AS ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE.....	27
4.3 O CONFLITO ENTRE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.....	31
<b>CONCLUSÃO</b> .....	33
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	35

## INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988), ao tratar da ordem social pretendida pelo Estado Democrático de Direito, fundamentou-a no trabalho e estabeleceu como um de seus objetivos a proteção e efetivação de garantias e direitos fundamentais.

Nesse contexto, o Direito Tributário, com sua função fiscal de arrecadar tributos, encontra limites no texto constitucional, dentre outros, através das imunidades tributárias; e no âmbito infraconstitucional, através das isenções tributárias.

Nesse contexto, outra função do Direito Tributário se apresenta, a extrafiscalidade, que ao invés de arrecadar tributos para a gestão do próprio Estado, promove a gestão de instrumentos para auxiliar o poder público nas suas funções de interesse público.

Dessa maneira, os direitos fundamentais surgem como interesse coletivo, visto que são constitucionalmente dispostos como garantias de todo indivíduo brasileiro, devendo ser efetivamente materializados a fim de diminuir as desigualdades materiais e formais.

Isto posto, é mister discutir como as imunidades tributárias e a concessão de incentivos por meio de isenção fiscal podem ser artifícios da extrafiscalidade, auxiliando o Estado na efetivação dos direitos fundamentais, sem que esse método de auxílio lesione o princípio da igualdade tributária.

No primeiro capítulo, serão abordados os limites ao poder de tributar tanto na seara constitucional como na infraconstitucional, a partir da concepção do Direito Tributário, tributo e poder de tributar. Neste tópico, o tema das imunidades e isenções tributárias será explorado através dos conceitos desses institutos, suas classificações e suas espécies.

A seguir, no segundo capítulo, será abordado o tema da extrafiscalidade, desde seu conceito até sua finalidade ao contribuir com o Poder Público na manutenção das atividades administrativas, como explana Caliendo (2014, p. 66):

Cabe diferenciar a existência de tributos com finalidades extrafiscais dos efeitos extrafiscais dos tributos, visto que são temas diversos. Todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica.[..] Outro elemento importante é o fim a ser alcançado pelo Direito Tributário: a promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos, ou seja, o objetivo almejado não é a apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à Ordem Econômica, mas igualmente aqueles previstos na Ordem Social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).

O terceiro capítulo tratará dos direitos fundamentais, diferenciando-os dos direitos humanos, seguindo a vertente de Sarlet (2015) ao contextualizar que:

Em que pese os dois termos (“direitos humanos” e “direitos fundamentais”) que são comumente utilizados como sinônimos, a explicação corriqueira para a distinção é de que o termo “direitos fundamentais” se aplica para aqueles direitos do ser humano reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado (como é o caso, dentre tantos, de José Joaquim Gomes Canotilho) ao passo que a expressão “direitos humanos” guardaria relação com os documentos de direito internacional, por referir-se àquelas posições jurídicas que se reconhecem ao ser humano como tal, independentemente de sua vinculação com determinada ordem constitucional, e que, portanto, aspiram à validade universal, para todos os povos e tempos, de tal sorte que revelam um inequívoco caráter internacional (Jorge Miranda). Mas também tal definição não é a única disponível, seja para direitos fundamentais, seja para o caso dos direitos humanos.

Nesse sentido, as duas concepções serão dispostas historicamente, com a exposição das gerações ou dimensões dos direitos fundamentais, e como essas garantias são dispostas na CRFB/88.

Ao final, será apresentada a relação entre extrafiscalidade e direitos fundamentais, através da utilização das imunidades tributárias e da concessão de isenções fiscais como incentivos à promoção das garantias inerentes ao ser humano. O problema da efetivação dos direitos fundamentais ficará analisado e a proposta de concessões de benefícios fiscais apresentada como meio eficaz para a materialização das garantias fundamentais, sem que isso lesione o princípio da isonomia tributária.

## **1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS E INFRACONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR.**

O Direito Tributário possui uma enorme importância no âmbito jurídico-administrativo, já que ele resume todos os ganhos do Estado na cobrança de valores referentes a tributos. Para conceituar o Direito Tributário, deve-se primeiramente conceituar o que vem a ser tributo, que de acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Dessa maneira, interpretando o preceito mencionado, tem-se que o Direito Tributário seria o modo como o Estado arrecada, controla e institui os tributos. De acordo com Kiyoshi Harada (2002, p. 291) o referido instituto “disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riquezas de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito. É a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte”.

Todavia, o poder de tributar, ou seja, o poder de criar tributos, deve obedecer a limites, tanto constitucionais como infraconstitucionais, como, por exemplo, os princípios constitucionais tributários, as hipóteses de não-incidência tributária, além das imunidades e isenções tributárias, sendo estas duas últimas tratadas neste capítulo.

É mister diferenciar os institutos da imunidade e da isenção tributária, que se baseia principalmente no modo de disposição das suas normas. Enquanto as imunidades tributárias são dispostas no âmbito constitucional, as isenções se dispõem no âmbito infraconstitucional. Nesse contexto, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2012, p.560) discorre que:

A imunidade é uma heterolimitação ao poder de tributar. A vontade que proíbe é a do constituinte. A imunidade habita exclusivamente no edifício constitucional. A isenção é heterônoma quando o legislador de uma ordem

de governo, com permissão constitucional, proíbe ao legislador de outra ordem de governo o exercício do poder de tributar. A distinção em relação à imunidade, na espécie, é feita a partir da hierarquia normativa. Enquanto a norma imunitória é constitucionalmente qualificada, a norma isencional heterônoma é legalmente qualificada (lei complementar da Constituição).

## 1.1 DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.

A construção das limitações constitucionais ao poder de tributar, com todo contexto que o gênero carrega, tem um papel limitador no campo jurídico, principalmente ao agir sobre as competências tributárias, criando, dessa forma, o que a doutrina jurídica chama de imunidades ao poder de tributar.

Nesse sentido, a imunidades tributárias, como espécies de vedação, são, na verdade, normas que delimitam a competência para tributar, como salienta Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 413):

A imunidade tributária é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

As normas que traçam imunidades tributárias são finitas e determináveis, principalmente por estarem contidas no corpo do texto constitucional, não estando espalhadas entre vários diplomas normativos. Sobre o instituto mencionado, Mazza (2011) discorre que:

Através das imunidades tributárias procura-se resguardar certos princípios e postulados que a Constituição consagra como preceitos básicos do regime político. Elas preservam valores que se encontram juridicamente prestigiados, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação. Em assim sendo, a interpretação de uma norma imunizante demanda da utilização do elemento teleológico, sem o que a realização do princípio nela inserido poderia restar prejudicado.

Do ponto de vista conceitual, os doutrinadores definem a imunidade tributária de formas distintas, alguns levam em consideração o caráter delimitador negativo de



competência tributária, outros levam em conta o caráter de limitação constitucional, como Hugo de Brito Machado (2008, p. 282), por exemplo, que define o instituto como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”. Então, o autor acentua o princípio da supremacia da Constituição, deixando claro o caráter de limitação constitucional das imunidades.

Todavia, para os fins desse estudo, será levada em conta a corrente que defende as imunidades tributárias como regras de delimitação negativa da competência tributária, ou seja, são regras constitucionais que suprimem a competência de certas pessoas para tributar certos fatos ou pessoas. Nesse contexto, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho (1999, p.16) dizem que:

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

Desse modo, fica claro que “a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário. De fato, as regras de imunidade também demarcam (no sentido negativo) as competências tributárias das pessoas políticas”. (CARRAZZA, 1997, p. 398).

### **1.1.1 CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.**

No âmbito constitucional, as regras que tratam de imunidades são classificadas como regras de estrutura, as quais Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 412) destaca como sobrenormas, demonstrando que:

As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Chegamos até aqui com o

propósito de reconhecer que espécie normativa é a figura da imunidade, e já sabemos tratar-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras. Além disso, salientamos que o espaço frequentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro.

Quanto à amplitude, as imunidades são doutrinariamente classificadas em genéricas ou específicas. As imunidade genéricas, trazidas no art. 150, VI, da CRFB de 1988 (Brasil, 1988), “dirigem vedações a todas as pessoa políticas e abrange todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou serviços das entidades mencionadas” (COSTA, 2001, p. 125). As imunidades específicas, por outro lado, “dirigem-se especificamente a uma pessoa política, como, por exemplo, a imunidade ao IPI das operações com produtos destinados ao exterior (art.153, § 3º, III da CRFB/88)” (COSTA, 2001, p. 126).

Em segundo lugar, considerando o modo de incidência da norma tributária, os autores classificam as imunidades como subjetivas, objetivas e mistas. De acordo com Regina Helena Costa (2001, p. 127-129), as primeiras “são aquelas outorgadas em razão da condição de determinadas pessoas, ou seja, recaem sobre sujeitos” como mostra o art. 150, VI, a, da CRFB/88 (Brasil, 1988); ao passo que as segundas, “são as imunidades que são concedidas em relação à determinados fatos, bens ou situações, recaindo sobre coisas”, exemplificada no art. 150, VI, d, da CRFB/88 (Brasil, 1988). Por último, resta ainda a classificação mista, “que alcança pessoas por sua natureza jurídica e por que relacionadas à determinados fatos, bens e situações”, sendo exemplo o art. 153, §4º da CRFB/88 (BRASIL, 1988).

Uma terceira classificação leva em conta a explicitude das normas de imunidade tributária, classificando-as em explícitas ou implícitas. As normas explícitas são “aquelas hospedadas em normas expressas, da qual constituem exemplos as imunidades políticas, [...], e as regras implícitas são aquelas que mesmo diante da ausência de norma expressa que as abrigue, são extraíveis de princípios contemplados no ordenamento jurídico”. (COSTA, 2001, p. 130)

Por último, há a classificação que divide as imunidades em incondicionadas ou condicionáveis. As primeiras têm eficácia plena, é o caso da imunidade mútua das

peças políticas, art. 150, VI, a, da CRFB/88 (BRASIL, 1988). Já as condicionáveis, conforme Regina Helena Costa (2001, p. 134):

Tem eficácia contida e aplicabilidade imediata, mas passível de restrição, [...] é hipótese da imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, que, para o gozo do benefício, devem atender aos requisitos postos pela lei complementar (art. 150, VI, c, da CRFB/88).

### **1.1.2 ESPÉCIES DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.**

Passando a analisar o texto constitucional, percebe-se que estão dispostas, sem ordem definida, cerca de 30 hipóteses de normas contendo imunidades tributárias. A autora Regina Helena da Costa (2001, p. 135) traça um panorama das normas constitucionais supracitadas, que será utilizado nesse estudo, dividindo as limitações em imunidades genéricas e específicas para, assim, destacar as mais relevantes.

Primeiramente, quanto às imunidades genéricas, elas estão dispostas no art. 150, IV, e §§2º a 4º da CRFB/88 (BRASIL, 1988). Nessa categoria, podem-se destacar as imunidades recíprocas, de templos de qualquer culto e dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

A imunidade recíproca é aquela presente no art. 150, VI, “a”, e §§ 2º e 3º da CRFB/88 (BRASIL, 1988). O art. 150, VI, “a”, veda a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços uns das outras, já os §§ 2º e 3º complementam as vedações trazidas na alínea mencionada.

A limitação supracitada protege o direito à igualdade e a liberdade individual, conforme elucida Ricardo Lobo Torres (1989, p. 222-223), “o fundamento da imunidade recíproca é a liberdade individual, que estaria seriamente comprometida se o equilíbrio federativo se desfizesse pelas incidências fiscais mútuas dos diversos entes públicos”.

A regra trazida no art. 150, IV, “b” da CRFB/88 (Brasil, 1988), confere a condição imunizadora aos templos de qualquer culto, proibindo as pessoas políticas de instituir impostos sobre aqueles. Completando a referida alínea, o §4.º salienta que a limitação compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades nele mencionadas.

O principal interesse da imunidade dos templos de qualquer culto é proteger a liberdade religiosa. Essa espécie de limitação se relaciona intimamente com o Direito Fundamental à liberdade do ser humano de praticar a religião que lhe convier. Sobre a abrangência dos termos “templos” e “qualquer culto”, Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 423) salienta que:

Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Seguindo no campo das limitações genéricas, tem-se as imunidades do art. 150, VI, “c”, da CRFB/88 (Brasil, 1988), que proíbe os entes políticos de instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. A principal justificativa do preceito acima é a efetividade dos direitos à liberdade política, da proteção aos trabalhadores e a promoção da educação.

Por fim, vale a pena ressaltar que os livros, jornais e periódicos, além do papel destinado à sua impressão, também têm imunidade. O art. 150, VI, “d” da CRFB/88 (Brasil, 1988) traz que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre eles.

O principal fundamento dessa última espécie é a proteção do direito fundamental à liberdade, tanto de expressão, como de pensamento, artística, literária, entre outras. Conforme Regina Helena Costa (2001, p. 186):

Prestigia esta imunidade diversos valores: a liberdade de comunicação, de manifestação do pensamento, a expressão da atividade intelectual, artística, científica, visando ao acesso à informação e a difusão da cultura e da educação, bem como o direito exclusivo dos autores de utilização, publicação ou reprodução de suas obras, transmissível aos herdeiros pelo tempo que a lei fixar (artigos. 5º, IV, IX, XIV e XXVII, 205, 215 e 220 da CRFB/88).

As imunidades específicas são aquelas que se aplicam a uma espécie de tributo (imposto, taxa ou contribuição) determinada, elencado no texto normativo onde são dispostas.

Dos preceitos imunizantes específicos, quantos os relativos aos impostos, vale a pena destacar, primeiramente, aqueles relativos ao imposto sobre os produtos industrializados, organizados no Decreto nº 7.212 de 2010, o qual dispõe, no seu art. 18 (BRASIL, 2010):

Art. 18. São imunes da incidência do imposto:

- I - os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (Constituição Federal, art. 150, inciso VI, alínea "d");
- II - os produtos industrializados destinados ao exterior (Constituição Federal, art. 153, § 3º, inciso III);
- III - o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (Constituição Federal, art. 153, § 5º); e
- IV - a energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País (Constituição Federal, art. 155, § 3o).

O imposto territorial rural também sofre limitação, nos termos do Decreto nº 4.382 de 2002, no seu artigo 3º, que organiza as imunidades constitucionais referentes ao tributo mencionado, da seguinte forma (BRASIL, 2002):

Art. 3º São imunes do ITR:

- I - a pequena gleba rural, desde que o seu proprietário a explore só ou com sua família, e não possua outro imóvel (Constituição Federal - CF, art. 153, § 4º; Lei nº 9.393, de 1996, arts. 2º e 4º);
- II - os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a");

III - os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, desde que vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF, art. 150, inciso VI, alínea "a" e § 2º);

IV - os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, relacionados às suas finalidades essenciais ([CF, art. 150, inciso VI, alínea "c" e § 4º](#)).

Por último, ainda em relação aos impostos, insta frisar aquelas imunidades que têm como objetivo limitar a incidência do ICMS (imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços), como ressalta Paulo Barros de Carvalho (2012, p. 429):

Trata-se de imunidade, também, a hipótese mencionada no art. 155, § 2º, X, a, envolvendo, agora, o ICMS, no que concerne às operações que destinem mercadorias para o exterior e aos serviços prestados a destinatários situados fora do território nacional. Como igualmente estarão imunes as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (art. 155, § 2º, X, b). Na alínea seguinte (c), desta vez de modo afirmativo, o legislador constitucional reitera a imunidade do ouro em relação ao ICMS, nos estritos termos do citado art. 153, § 5º. No inciso subsequente (XI), fica estabelecida a imunidade do ICMS, mas outorgada em estrutura frasal diferente. Diz o legislador que esse gravame (ICMS) “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.

Quanto às imunidades referentes às taxas, a Constituição Federal de 1988 (Brasil, 1988), no seu art. 5º, XXXIV, dispõe que são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas, o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder e a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal.

Dessa maneira, as hipóteses acima são claramente compreendidas com a mera leitura dos dispositivos que a preveem. Entretanto, ainda existem casos onde, com a interpretação, é possível observar a existência de imunidade, como por exemplo, quando a CRFB/88 (Brasil, 1988) garante a gratuidade ao casamento civil (art.226, § 1º), quando garante que o cidadão que propuser ação popular estará imune às

custas judiciais (art. 5º, LXXIII) e também quando estabelece que estão livres de taxas os reconhecidamente pobres, nos termos da lei, para obter certidão de casamento e óbito (art. 5º, LXXVI, a e b).

Em último lugar, temos três preceitos imunizantes concernentes às contribuições, que tratam da seguridade social e da intervenção no domínio econômico, as quais são explanadas por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 434) da seguinte maneira:

A contribuição para a seguridade social somente incidirá sobre os valores dos proventos da aposentadoria e pensão, concedidos pelo regime do art. 40 da Constituição, que superem o limite máximo estabelecido para os benefícios do programa geral de previdência social de que trata o art. 201 (art. 40, § 18). Desse modo, as quantias situadas abaixo desse patamar estão imunes à referida contribuição previdenciária.

Conquanto o legislador constitucional mencione a palavra “isentas”, há imunidade à contribuição para a seguridade social por parte das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, consoante dispõe o art. 195, III, § 7º.

Nos termos do art. 149, § 2º, I (com redação dada pela Emenda Constitucional n. 33/2001), há imunidade das contribuições de intervenção no domínio econômico, relativamente às receitas oriundas de operações de exportação.

Após a análise das limitações constitucionais ao poder de tributar, feitas neste capítulo, percebe-se que grande parte das imunidades tem como fundamento e plano de fundo a efetividade de direitos humanos constitucionalizados, basilares para o Estado Democrático de Direito, como por exemplo a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, que prestigia o direito à liberdade religiosa, e a imunidade tributária de livros e papel destinado à sua impressão, que garante e auxilia na eficácia do direito à educação.

## **1.2 ISENÇÕES TRIBUTARIAS.**

A isenção tributária é outra espécie de limitação ao poder de tributar, desta vez atuando no campo infraconstitucional, de maneira mais flexível que as imunidades constitucionais já estudadas. A referida limitação tem como fundamento o art. 175 do Código tributário Nacional (Brasil, 1968), que trata a isenção como forma de exclusão do crédito tributário.

Dessa maneira, autores como Rui Barbosa Nogueira (1999, p.141) entendem que “a isenção é a dispensa de pagamento de tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação. ”

O autor Bernardo Ribeiro de Moraes (1982, p. 180-181) segue a mesma ideia acima apontada, e acrescenta que "a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento."

Nesse sentido, vale ressaltar que a conceituação das normas isençionais não é um tema pacífico, outros doutrinadores criticam a maneira de enxergar o preceito referido como dispensa de pagamento de tributo, pois, assim, estaria confundindo ele com o instituto do perdão ou remissão tributária.

Uma parte da doutrina enxerga a isenção como hipótese legal de não-incidência de determinada norma tributária. É o que defende, por exemplo, José Souto Maior Borges (1969, p. 189-190), ao dizer que “a norma que isenta é, assim, uma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência”.

O conceito que adotaremos para fim deste estudo é o de Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 1015), que assim estabelece:

Guardando a sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais dos critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os, parcialmente. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida no sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente.

Dessa maneira, o autor enxerga as normas isençionais como limitadoras de critérios da norma de incidência tributária. Para melhor compreensão, Carvalho (2012, p. 1016) ainda exemplifica o conceito para melhor compreensão:



O queijo tipo Minas é isento do IPI. Quer significar que uma norma de isenção foi dirigida contra a regra-matriz daquele gravame federal, mutilando o critério temporal da hipótese, precisamente no tópico do complemento do verbo. Com isso, a amplitude do núcleo hipotético, que abarcava até aquele instante todos os produtos industrializados, perde um elemento do seu conjunto — o queijo tipo Minas.

Perpassado e definido o conceito, Hugo de Brito Machado (2008, p. 222) classifica as normas de isenção de acordo com o Código Tributário Nacional (Brasil, 1968). Inicialmente, de acordo com a forma de concessão, as limitações referidas podem ser absolutas, ou em caráter geral; e relativas, ou em caráter específico. As primeiras são aquelas concedidas diretamente pela lei; enquanto as segundas, embora também concedidas por lei, são efetivadas mediante despacho da autoridade administrativa.

A classificação quanto à natureza divide as isenções em onerosas ou condicionadas, que são as concedidas sob requisito que implique ônus para o interessado, em simples ou incondicionadas, que não impõem condições ao interessado. Já quanto ao prazo, a condição isencional pode ser proposta por prazo indeterminado ou por prazo certo e definido.

Continuando, em relação à área de abrangência, as exonerações podem ser amplas, prevalentes em todo o território da entidade tributante, e restritas ou regionais, prevalentes apenas em parte do seu território. Por outro lado, quanto aos tributos que alcançam, as isenções podem ser gerais, abrangendo todos os tributos, e especiais, abrangendo somente os tributos que especificam.

Existe também a classificação quanto ao elemento a que as isenções se relacionam, que segundo a Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais (2014) podem ser:

- Objetivas: concedidas em função do fato gerador da obrigação tributária, objetivamente considerada, isto é, em função do ato, fato, negócio, ou coisa, da mercadoria, sua qualidade ou destinação;
- Subjetivas: concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário, isto é, daquele que, se inexistente a isenção, seria o sujeito passivo da obrigação tributária.
- Mistas: concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

Uma última forma de classificação das exonerações estudadas ainda é trazida por Machado (2008, p. 222) que as divide em autonômica e heterônoma, dispondo que:

Uma isenção é autonômica se esta é concedida por lei da pessoa jurídica titular da competência para instituir e cobrar o tributo ao qual se refere. Diz-se que uma isenção é heterônoma se esta é concedida por lei de pessoa jurídica diversa daquela que é titular da competência para instituir e cobrar o tributo a que se refere.

Vale ressaltar que a norma tributária isencional é definida por Paulo de Barros Carvalho (2012, p. 1012) como regra de estrutura, assim como as normas constitucionais de imunidade, e, dessa maneira, prescrevem “o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)”.

As exonerações isencionais também podem assumir, assim como as imunidades tributárias, grande importância na efetivação dos Direitos Humanos constitucionalizados, por meio de extrafiscalidade, que trataremos melhor no capítulo seguinte.

## **2 EXTRAFISCALIDADE: CONCEITO E FINALIDADES.**

Em primeiro plano, para se conceituar extrafiscalidade, é necessário ter em mente o que é fiscalidade, que nas palavras de Regina Helena Costa (2014, p. 49):

Traduz a exigência de tributos com o objetivo de abastecimento dos cofres públicos, sem que outros interesses interfiram no direcionamento da atividade impositiva. Significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, mais de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação.

Dessa maneira, percebe-se que o principal objetivo, quando se trata de Direito Tributário, seria a arrecadação de tributos para custeios das atividades

administrativas estatais. Nesse contexto surge a figura da extrafiscalidade, elencado como princípio, que traz para o campo da tributação outra vertente, em razão de outro princípio, qual seja o princípio da supremacia do interesse público.

Sobre o assunto, a respeito dos objetivos do tributo, Machado (2008, p. 75) explana que:

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros.

Isto posto, o conceito de extrafiscalidade fica claro, no sentido de ser uma função diversa do tributo, ou seja, parte da ideia de que além da arrecadação para o custeio da própria manutenção das atividades administrativas do Estado, o Direito tributário também deve utilizar o instituto para desenvolver áreas de fomento coletivo, com intuito de promover a igualdade dentro do país. Conforme Gouvêa (2006, p. 2-3) salienta:

A extrafiscalidade se constitui no 'algo a mais' que a obtenção de receitas mediante tributos; liga-se a valores constitucionais; pode decorrer de isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outros institutos criadores de diferenças entre os indivíduos, que são, em última análise, agentes políticos, econômicos e sociais.

Nesse contexto, o instituto da extrafiscalidade tem como fundamento a efetividade do princípio da soberania do interesse público, que significa a obrigação que "toda atuação do Estado seja pautada pelo interesse público, cuja determinação deve ser extraída da Constituição e das leis, manifestações da 'vontade geral'" (ALEXANDRINO, PAULO, 2011, p. 182)

Então, o instituto referido visa à proteção do interesse coletivo, a defesa dos direitos das minorias, a promoção da igualdade e da dignidade da pessoa humana. Sobre o assunto, Costa (2014, p. 50) disserta que:

A extrafiscalidade aproxima-se da noção de poder de polícia ou de polícia administrativa, conceituada como a atividade estatal consistente em limitar o exercício dos direitos individuais em benefício do interesse coletivo, e que repousa no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual, visando impedir a adoção de condutas individuais contrastantes com o interesse público. Assim, tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos do interesse público.

Outro conceito de extrafiscalidade acentua o aspecto constitucional do termo, que visa a inserção de valores constitucionais na sociedade, conforme expõe Aliomar Baleeiro, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi (2010, p. 233-234):

Costuma-se denominar de extrafiscal aquele tributo que não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a intervir em dados conjunturais (injetando ou absorvendo a moeda em circulação) ou estruturais da economia. Para isso, o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais.

Dessa forma, fica claro que a principal finalidade da extrafiscalidade é a efetivação de valores constitucionais por meio da majoração ou exoneração de tributos.

### **3 SOBRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS.**

Os direitos fundamentais são de extrema importância para a realização desse estudo, pois os mesmos são a justificativa para que o Estado adote medidas extrafiscais no âmbito do Direito Tributário. Os direitos fundamentais são os direitos humanos adequados a determinada sociedade e positivados, sendo inerentes ao homem, ou seja, direitos que nascem com o indivíduo, que não podem ser transferidos, abdicados ou abandonados.

Sobre o conceito, Bulos (2014, p. 525) disserta que:

Os Direitos fundamentais são o conjunto de normas, princípios, prerrogativas, deveres e institutos, inerentes à soberania popular, que

garantem a convivência pacífica, digna, livre e igualitária, independentemente de credo, raça, origem, cor, condição econômica ou status social. Sem os direitos fundamentais, o homem não vive, não convive, e, em alguns casos, não sobrevive. Os direitos fundamentais são conhecidos sob os mais diferentes rótulos, tais como direitos humanos fundamentais, direitos humanos, direitos do homem, direitos individuais, direitos públicos subjetivos, direitos naturais, liberdades fundamentais, liberdades públicas etc.

Entretanto, Sarlet (2015b) explana no sentido de diferenciar direitos humanos de direitos fundamentais, acentuando que, nem sempre, significarão a mesma coisa:

Mesmo que já devesse bastar a circunstância de que nem todo direito de caráter moral assume a condição de um direito consagrado no texto constitucional ou mesmo em outro texto normativo, de modo a demonstrar que direitos humanos e direitos fundamentais não são (sempre e necessariamente!) a mesma coisa, avancemos um pouco mais. Com efeito, também resulta elementar que nem todo direito humano definido como exigência da própria condição humana e de cunho universalizável (ou outro modo de justificação filosófico disponível) assume a condição de direito fundamental, pelo menos não em determinado sentido. Não fosse assim, não seria possível alcançar um nível elevado de consenso (e mesmo assim resultado de um longo processo de construção) de que o direito à vida é sim um direito humano, sendo, além disso, um direito fundamental, mas que o direito ao FGTS e mesmo a percepção de uma gratificação equivalente a um terço da remuneração das férias, é sim um direito fundamental do trabalhador na Constituição Federal de 1988, mas não corresponde à concepção de direitos humanos em qualquer um dos sentidos filosóficos apresentados, mas tampouco na condição de direito inserido em algum documento internacional de direitos humanos.

Desse modo, a concepção de direitos fundamentais é mais ampla do que a de direitos humanos, pois se adequam ao âmbito da sociedade. Desse modo, um direito fundamental seria aquele que, dentro do contexto social que o indivíduo vive, garante a ele condições de sobrevivência digna igual à do seu semelhante.

### 3.1 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.

Os direitos fundamentais nasceram da noção de vida em sociedade, com a percepção do homem de que, para viver com dignidade, deveria o Estado garantir preceitos básicos de convivência. Nesse sentido, Norberto Bobbio (1992, p. 5) afirma que:

Os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizados por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas.

Ainda sobre o surgimento dos direitos referidos, Sarlet (2011, p. 36) complementa:

A história dos direitos fundamentais é também uma história que desemboca no surgimento do moderno Estado constitucional, cuja essência e razão de ser residem justamente no reconhecimento e na proteção da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais do homem.

Sobre o primeiro documento que consta como positivação de direitos fundamentais, apesar de muito associar-se a aparição à Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, datada de 1789, em um cenário pós-revolução francesa, Ferreira Filho (1999, p. 20) atenta para o fato de que:

Não foi ela (Declaração Francesa) a que mais cedo veio a luz: foi a Declaração dos Direitos editada pela Virginia em 12 de junho de 1776, antes mesmo da independência das treze colônias inglesas da América do Norte. Esta somente foi estabelecida pela Declaração de 4 de julho de 1776, que contém igualmente o reconhecimento de direitos fundamentais em favor dos seres humanos.

Dessa maneira, a partir daí, vários documentos surgiram para tentar positivizar direitos do homem, como a Constituição mexicana de 1917, a Declaração russa de 1918 e a Constituição alemã de 1919. Contudo, apenas com a elaboração da Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948 foram agrupados em um documento específico “os direitos fundamentais ditos de 1ª geração – as liberdades, e os de segunda geração – direitos sociais” (FILHO, 1999, p. 52).

Sobre o surgimento dos direitos fundamentais no Brasil, “as constituições brasileiras sempre previram uma declaração de direitos. Aliás, o Texto Imperial de 1824 foi o primeiro do mundo a expressar, em termos normativos, os direitos do homem, antes mesmo da Carta belga de 1831.” (BULOS, 2014, p. 527)

A doutrina constitucional costuma dividir os direitos fundamentais em cinco gerações ou dimensões, surgidas de acordo com a evolução histórica do conceito de

sociedade, desde o Estado Liberal até o atual. O Supremo Tribunal Federal reconheceu essa evolução histórica:

Enquanto os direitos de primeira geração (direitos civis e políticos) - que compreendem as liberdades clássicas, negativas ou formais - realçam o princípio da liberdade e os direitos de segunda geração (direitos econômicos, sociais e culturais) - que se identificam com as liberdades positivas, reais ou concretas - acentuam o princípio da igualdade, os direitos de terceira geração, que materializam poderes de titularidade coletiva atribuídos genericamente a todas as formações sociais, consagram o princípio da solidariedade e constituem um momento importante no processo de desenvolvimento, expansão e reconhecimento dos direitos humanos, caracterizados, enquanto valores fundamentais indisponíveis, pela nota de uma essencial inexecutabilidade. (Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, MS 22.164/SP, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 17-11-1995)

Dessa forma, os direitos de primeira geração, ou direitos civis e políticos, culminam em “um dever de não fazer por parte do Estado, com vistas à preservação do direito à vida, à liberdade de locomoção, à expressão, à religião, à associação etc.” (BULOS, 2014, p. 528).

Já os direitos de segunda geração, ou direitos sociais, são de extrema importância para este trabalho, pois a não efetivação dos mesmos causam um efeito imediato na vida das pessoas. Segundo Bulos (2014, p. 528) essa dimensão de direitos objetiva:

Assegurar o bem-estar e a igualdade, impondo ao Estado uma prestação positiva, no sentido de fazer algo de natureza social em favor do homem. Aqui encontramos os direitos relacionados ao trabalho, ao seguro social, à subsistência digna do homem, ao amparo à doença e à velhice.

Os direitos de terceira geração, ou direitos de fraternidade, pretendem promover “um meio ambiente equilibrado, a vida saudável e pacífica, o progresso, a autodeterminação dos povos, o avanço da tecnologia, etc.” (BULOS, 2014, p. 529)

Existem ainda as duas mais recentes dimensões de direitos, a quarta geração, correspondente aos direitos dos povos, e a quinta geração, correspondente ao direito à paz. Entram nessa seara de proteção, a paz, “a informática, softwares, biociências, eutanásia, alimentos transgênicos, sucessão dos filhos gerados por inseminação artificial, clonagens, dentre outros acontecimentos ligados à engenharia genética” (BULOS, 2014, p. 529).

No âmbito constitucional, a CRFB/88 (Brasil, 1988) contemplou em seu Título II, os Direitos e Garantias Fundamentais, segundo Flavia Martins André da Silva (2006) se classificam em:

- a- Direitos individuais e coletivos: são os direitos ligados ao conceito de pessoa humana e à sua personalidade, tais como à vida, à igualdade, à dignidade, à segurança, à honra, à liberdade e à propriedade. Estão previstos no artigo 5º e seus incisos;
- b- Direitos sociais: o Estado Social de Direito deve garantir as liberdades positivas aos indivíduos. Esses direitos são referentes à educação, saúde, trabalho, previdência social, lazer, segurança, proteção à maternidade e à infância e assistência aos desamparados. Sua finalidade é a melhoria das condições de vida dos menos favorecidos, concretizando assim, a igualdade social. Estão elencados a partir do artigo 6º;
- c- Direitos de nacionalidade: nacionalidade, significa, o vínculo jurídico político que liga um indivíduo a um certo e determinado Estado, fazendo com que este indivíduo se torne um componente do povo, capacitando-o a exigir sua proteção e em contra partida, o Estado sujeita-o a cumprir deveres impostos a todos;
- d- Direitos políticos: permitem ao indivíduo, através de direitos públicos subjetivos, exercer sua cidadania, participando de forma ativa dos negócios políticos do Estado. Está elencado no artigo 14;
- e- Direitos relacionados à existência, organização e a participação em partidos políticos: garante a autonomia e a liberdade plena dos partidos políticos como instrumentos necessários e importantes na preservação do Estado democrático de Direito. Está elencado no artigo 17.

Dessa forma, o Estado deve satisfazer o anseio constitucional, com o fim de efetivar os direitos fundamentais dispostos.

Sobre o assunto relacionado ao interesse estatal em priorizar os Direitos Fundamentais, Pinho (2015, p. 154) aponta que:

Para ressaltar a valorização dada aos direitos sociais na nova ordem constitucional implantada com a redemocratização do regime político no Brasil, a Constituição de 1988, de forma inovadora, dedicou um capítulo exclusivo para seu tratamento, no título denominado “Dos direitos e garantias fundamentais”, assim como inseriu diversos outros dispositivos em que eles são desdobrados.

Entretanto, há um recente problema na efetivação dos direitos referidos, isto porque o território nacional é muito extenso e economicamente desigual, repleto de minorias e preconceitos. Nesse contexto entra o papel do Direito Tributário como auxiliador na efetivação das garantias fundamentais constitucionais.



## **4 A EXTRAFISCALIDADE COMO MÉTODO DE EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.**

O instituto da extrafiscalidade, já conceituado anteriormente, tem como finalidade a efetivação dos valores constitucionais na sociedade por meio do Direito Tributário. Segundo Gouvêa (2006, p. 46):

A extrafiscalidade é o princípio ontológico da tributação e epistemológico do Direito Tributário, que justifica juridicamente a atividade tributante do Estado e a impele, com vistas na realização dos fins estatais e dos valores constitucionais, conforme as políticas públicas constitucionalmente estabelecidas, delimitada (a atividade estatal) pelos princípios que revelam as garantias fundamentais do contribuinte.

O autor Paulo Caliendo (2014, p. 65) explica as finalidades extrafiscais as dividindo em ordinatória, interventiva e redistributiva, nesse contexto, disserta que “enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas falhas de mercado e os meios redistributivos visam a reforma social, corrigindo as falhas sociais”, sendo essa última finalidade o objeto deste estudo.

Dessa forma, com a extrafiscalidade o Estado pode desenvolver várias áreas da sua atuação, como a educação, a saúde, diminuir o desemprego, desenvolver a indústria e a economia, visando ao bem da coletividade e à reforma social. Os Direitos Fundamentais, já conceituados, são voltados para o coletivo, ou seja, são direitos inerentes ao ser humano e a todos pertencentes. Então, o instituto da extrafiscalidade pode ser uma ferramenta eficaz para a efetivação dos Direitos Fundamentais, agindo por meio de imunidade e isenções tributárias.

### **4.1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DA EXTRAFISCALIDADE.**

As imunidades tributárias, como instrumento da extrafiscalidade, atuam de forma mais tímida, haja vista que suas espécies são pré-estabelecidas no texto constitucional, sendo fruto do poder constituinte. Conforme Moraes (1998, p. 20-21, grifo nosso):

A imunidade tributária vem a ser uma disposição de ordem constitucional no sentido de vedar, às entidades tributantes, a instituição de impostos em relação a determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, **com vista ao resguardo de princípios, interesses ou valores tidos como fundamentais pelo Estado.**

Dessa maneira, os preceitos imunizantes são, em sua essência, formas de efetivação dos Direitos Humanos constitucionais, pois evidenciam várias espécies de liberdades, como a religiosa, a de expressão, a política, a de pensamento, além de promove o incentivo à leitura e educação. Sendo constitucionais, as normas em questão têm uma carga de imposição elevada, pois se encontram hierarquicamente superiores as demais.

Nesse sentido, Trindade (2007, p. 93) expõe que “no Brasil as imunidades tributárias tiveram sua inspiração na doutrina liberal americana dos séculos XVIII e XIX, que as consideravam como manifestação dos direitos fundamentais”. Então, deve-se ter em mente que os preceitos referidos não são apenas mera delimitação de competência negativa, e sim um artifício para efetivar as diversas liberdades inerentes do ser humano.

A imunidades dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, b da CRFB/88), por exemplo, visa à proteção da liberdade religiosa, e “nada se refere com a ausência de capacidade contributiva (mesmo por que várias entidades religiosas possuem grande capacidade contributiva)” (TRINDADE, 2007, p. 100).

Assim sendo, todos os templos religiosos possuem tal imunidade, pois o Estado dá o direito ao indivíduo de exercer a religião que quiser, sem pré-conceitos ou imposições, respeitando a laicidade do país.

Outro exemplo é a imunidade das entidades de assistência social e de educação, trazidas no art. 150, VI, “c”, da CRFB/88. Essa espécie de imunidade é de enorme importância para a efetivação dos direitos sociais, visto que promovem o direito fundamental à educação, da cultura, da saúde etc. Nesse sentido, Trindade (2007, p. 107-108) explana que:

A Constituição Federal, em seu art. 6º, estabelece que são direitos sociais, a educação, a saúde, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, [...], a imunidade portanto, é o contraponto fiscal a todos esses direitos.

Após a exemplificação, fica claramente explicado o caráter extrafiscal das imunidades tributárias, como sendo um instrumento para a proteção das diversas liberdades e direitos sociais, pré-estabelecidos no texto constitucional, rígido e fruto do poder constituinte.

## 4.2 AS ISENÇÕES E INCENTIVOS FISCAIS COMO INSTRUMENTOS DA EXTRAFISCALIDADE.

A figura da isenção tributária, como método de extrafiscalidade, atua no campo da exoneração total ou parcial no pagamento de um tributo, ou seja, exclui uma pessoa, um bem, uma coisa ou uma situação, da incidência de uma norma tributária. Entretanto, a norma isencional é mais flexível que a norma imunizadora, já que pode ser criada e revogada de acordo com a necessidade.

Dessa maneira, as isenções podem ser utilizadas como meio de desenvolvimento de um determinado setor econômico ou de determinada região, visto que podem ser instituídas regionalmente. Nesse contexto Raquel Bernardes de Freitas (2015, p. 19) explica que:

A isenção é um instrumento de exoneração fiscal previsto pelo ordenamento jurídico brasileiro, que visa a reduzir a carga tributária incidente sobre determinados bens ou pessoas, em razão de finalidades públicas diretamente relacionadas à eficácia dos direitos e garantias fundamentais e a busca do equilíbrio socioeconômico.

Isto posto, fica claro que os preceitos referidos tomam duas vertentes, desenvolver a economia igualmente e promover a proteção dos direitos e garantias fundamentais. A segunda vertente, interesse do presente estudo, materializa-se através dos incentivos fiscais, conceito proveniente do Direito Tributário que permite a concessão de benefícios no pagamento de tributos, através da isenção. Essas concessões podem ser de extrema importância para a efetivação dos Direitos Fundamentais. Eles têm um caráter especial, pois referem-se a uma isenção ou redução do valor devido como pagamento de determinado tributo, como explica Bonat e Folloni (2015 p. 342):

A concessão de incentivos fiscais é complexa. Apesar de se tratar de uma opção política cuja competência e legitimidade são atribuídas ao Poder Legislativo, tal escolha deve ser pautada por alguns critérios constitucionais, à medida que envolvem diretamente o preceito constitucional da igualdade tributária. Todo incentivo é, também, desigualdade: tributar menos alguma atividade para incentivá-la significa dar, a ela, um tratamento desigual em relação à atividade não incentivada.

Em seu trabalho, Caliendo (2005, p.176) disserta que “o Direito Tributário não pode ser visto apenas como limitação ao poder do Estado, mas também como modo de realização positiva de políticas públicas em prol da afirmação da dignidade, da liberdade e da igualdade. ”

Desse modo, conforme Bonat e Folloni (2015 p. 348):

Incentivos fiscais são empregados para atingir objetivos compreendidos como convenientes e necessários pelo Poder Público, conferindo à tributação – e, no caso, à desoneração do tributo – função extrafiscal, isto é, utilizando os tributos para incentivar determinados comportamentos com a finalidade de serem atingidos objetivos que vão para além da arrecadação.

O incentivo fiscal, como meio eficaz de exercício da extrafiscalidade, surge como método de colaboração entre o Estado e os particulares, com o objetivo de atingir o interesse público. Ou seja, “a disponibilidade do incentivo fiscal decorre de uma decisão de política pública conforme a Constituição, seguida de oferta pública aos interessados da iniciativa privada para que, juntos, Estado e particulares, possam alcançar o objetivo público almejado” (TORRES, 2012, p. 02).

O fundamento do incentivo fiscal, no contexto extrafiscal, surge para a promoção dos direitos fundamentais sociais, como explica Caliendo (2014, p.73):

Outro elemento importante é o fim a ser alcançado: a promoção dos direitos fundamentais sociais ou econômicos, ou seja, o objetivo almejado não é a apenas a indução de condutas econômicas vinculadas à Ordem Econômica, mas igualmente aqueles previstos na Ordem Social (família, meio ambiente, lazer, cultura e educação).

A partir de agora passamos a analisar dois exemplos de incentivos fiscais que promovem a proteção de direitos fundamentais. Em primeiro lugar, não há como discutir incentivos fiscais sem fazer referência ao Programa Universidade para Todos – PROUNI, um dos mais bem-sucedidos programas de incentivo proporcionado pelo governo.

O PROUNI foi instituído pela Lei 11.096, de 13 de janeiro de 2005 (Brasil, 2005), que versa sobre a concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos. O programa é um importante gatilho para a efetivação do direito social à educação.

No que condiz a natureza jurídica do programa, trata-se de uma isenção ao pagamento de tributos, conforme art. 8º do diploma legal instituidor (BRASIL, 2005):

Art. 8º A instituição que aderir ao Prouni ficará isenta dos seguintes impostos e contribuições no período de vigência do termo de adesão:

I - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

II - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido;

III - Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social;

IV - Contribuição para o Programa de Integração Social;

Dessa forma, o incentivo isenta a totalidade do pagamento dos tributos referidos, desde que as instituições cumpram os requisitos para a adesão. Insta frisar que essa isenção não se confunde com a imunidade tributária do art. 150, VI, “c”, da CRFB/88 (Brasil, 1988), que veda aos entes políticos a instituição de impostos sobre

patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, pois as instituições de educação e assistência social mencionadas devem ser sem fins lucrativos.

O incentivo do PROUNI é muito importante para a efetivação do direito fundamental à educação, pois garante, aos menos favorecidos, as mesmas oportunidades de cursar o ensino superior daqueles que tem renda para arcar com o pagamento de um curso em uma instituição privada de ensino superior.

O artigo 2º do diploma normativo (Brasil, 2005) diz que a bolsa será destinada ao estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral, assim como ao estudante portador de deficiência. A Lei ainda dispõe que as bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), serão concedidas a brasileiros não-portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 3 (três) salários-mínimos.

Portanto, fica claro que o PROUNI é um artifício muito eficaz para a promoção dos direitos fundamentais, já tendo beneficiado milhares de estudantes no Brasil, visto se tratar de um incentivo federal.

Em segundo lugar, serão analisados os programas PRONON, Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o PRONAS, Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, instituídos pela Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012 (Brasil, 2012). Os dois programas são um forte avanço na proteção do direito fundamental à saúde e o acolhimento das minorias,

O PRONON tem a finalidade de captar e canalizar recursos para a prevenção e o combate ao câncer, englobando, para os fins desta Lei, a promoção da informação, a pesquisa, o rastreamento, o diagnóstico, o tratamento, os cuidados paliativos e a reabilitação referentes às neoplasias malignas e afecções correlatas. O parágrafo 1º do artigo segundo (Brasil, 2012) dispõe que:

As ações e os serviços de atenção oncológica a serem apoiados com os recursos captados por meio do Pronon compreendem:

I - a prestação de serviços médico-assistenciais;

II - a formação, o treinamento e o aperfeiçoamento de recursos humanos em todos os níveis; e

III - a realização de pesquisas clínicas, epidemiológicas e experimentais.

Já o PRONAS tem a finalidade de captar e canalizar recursos destinados a estimular e desenvolver a prevenção e a reabilitação da pessoa com deficiência, incluindo-se promoção, prevenção, diagnóstico precoce, tratamento, reabilitação e indicação e adaptação de órteses, próteses e meios auxiliares de locomoção, em todo o ciclo de vida.

Sobre a isenção dos programas referidos, o diploma legal (Brasil, 2012) trata o seguinte:

A pessoa física incentivadora poderá deduzir do imposto sobre a renda devido, apurado na Declaração de Ajuste Anual, o valor total das doações e dos patrocínios.

A pessoa jurídica incentivadora tributada com base no lucro real poderá deduzir do imposto sobre a renda devido, em cada período de apuração, trimestral ou anual, o valor total das doações e dos patrocínios, vedada a dedução como despesa operacional.

O valor global máximo das deduções de que trata este artigo será fixado anualmente pelo Poder Executivo, com base em um percentual da renda tributável das pessoas físicas e do imposto sobre a renda devido por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real.

Portanto, os programas supracitados são de extrema importância para a efetivação do direito fundamental à saúde, além de contribuir para a proteção das pessoas com deficiência e da pesquisa para o melhor tratamento contra o câncer.

Existem ainda vários outros exemplos de incentivos federais para promoção de direitos fundamentais, como o PAT – Programa de alimentação do trabalhador, FIA – fundo da infância e adolescência, entre outros. Vale ressaltar que incentivos dessa natureza também podem ser concedidos no âmbito estadual e municipal.

### 4.3 O CONFLITO ENTRE O PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E A CONCESSÃO DE INCENTIVOS FISCAIS SOB A LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE.

O último ponto no presente estudo é analisar a crítica à concessão de incentivos fiscais, no que tange a lesão ao princípio da isonomia tributária. De acordo com o art. 150, II, do Código Tributário Nacional (Brasil, 1968), sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Dessa forma, o problema de conflito entre a igualdade tributária e a concessão de incentivos fiscais toca o ponto de que, com a instituição dos benefícios, o Estado trata de forma desigual pessoas físicas e jurídicas que possuem a mesma capacidade contributiva.

Por exemplo, imaginemos que uma instituição de ensino superior e um centro para ensino de cursos de inglês e espanhol possuam o mesmo capital e a mesma capacidade contributiva, nesse contexto, ao instituir isenção para as instituições de ensino privadas que aderirem ao PROUNI, o Estado estaria tratando de forma diferente dois contribuintes de mesma capacidade. Então, essa concessão lesionaria o princípio da igualdade tributária.

Entretanto, os incentivos fiscais garantem a efetivação das políticas públicas e dos Direitos Fundamentais. Por isso, a lesão ao princípio da isonomia é explicada através do princípio da proporcionalidade. Nesse sentido, o ferimento ao princípio isonômico deve ser proporcional ao resultado obtido pela concessão do incentivo, sobre o assunto Ávila (2011, p.174-175) disserta que:

O exame de proporcionalidade aplica-se sempre que houver uma medida concreta destinada a realizar uma finalidade. Nesse caso devem ser



analisadas as possibilidades de a medida levar à realização da finalidade (exame da adequação), de a medida ser a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade (exame da necessidade) e da finalidade pública ser tão valorosa que justifique tamanha restrição (exame da proporcionalidade em sentido estrito).

Portanto, a concessão de incentivos fiscais deve passar pelos três estágios da proporcionalidade, a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito. Assim, se todas as etapas forem preenchidas, utilizando a efetivação dos direitos fundamentais como objeto razoável da proporcionalidade, fica totalmente justificado o uso dos benefícios como gatilho constitucional do Estado.

## CONCLUSÃO

O presente estudo almejou demonstrar que a extrafiscalidade, através dos limites ao poder de tributar, em especial, das imunidades tributárias e isenções fiscais, a fim de ser um instrumento útil ao poder público na efetivação das garantias e direitos fundamentais.

Após a discussão realizada, chega-se à conclusão de que, com os inúmeros exemplos de incentivos fiscais bem-sucedidos na efetivação de direitos fundamentais, o ponto a ser ressaltado na propagação da concessão dos benefícios é a lesão ao princípio da isonomia, que pautar-se-á na proporcionalidade entre a lesão e o resultado do benefício.

Dessa maneira, é de suma importância que o Estado faça uma análise crítica sempre que se deparar em projetos de leis que busquem a concessão de benefícios, pois a efetivação de garantias fundamentais é realmente primal, contudo, o instrumento de benefício fiscal concedido sem parâmetro e de forma desordenada, além de fugir do objetivo inicial, desvirtua a igualdade tributária.

O Estado tem o objetivo primordial de gerir a sociedade, essa função surge desde a criação das primeiras civilizações, entretanto, quanto maior a extensão territorial, maior a dificuldade do governo para controlar as necessidades do seu povo. Através do Direito Tributário os líderes da nação podem utilizar a extrafiscalidade como meio de auxílio na gerencia da sociedade, incentivando o ambiente privado para que assistam o direito público na concessão de direitos fundamentais.

Em suma, no contexto atual, essa discussão é extremamente relevante, principalmente mediante o sucesso de programas de incentivos fiscais como PROUNI, PRONON e PRONAS. Benefícios tributários que auxiliem na promoção da educação, da saúde, do trabalho, da infância, entre outras garantias, são um gatilho para o Estado na manutenção de suas funções primordiais. Deve, contudo, existir uma análise extensa e imperiosa com intuito de que essas concessões fiscais não

fujam ao objetivo proposto se tornando uma arma para a manutenção do jogo de mercado.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito administrativo descomplicado**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BONATT, Alan Luiz. FOLLANI, André. **Incentivos Fiscais e Suas Condições De Validade**: Igualdade e Proporcionalidade. Disponível em: <seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/58617>. Acesso em: 19 maio 2017.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. 1ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 21 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012. **Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências**. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato20112014/2012/lei/l12715.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato20112014/2012/lei/l12715.htm)>. Acesso em: 21 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005. **Institui o Programa Universidade para Todos - PROUNI, regula a atuação de entidades beneficentes de assistência social no ensino superior; altera a Lei no 10.891, de 9 de julho de 2004, e dá outras providências.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11096.htm)>. Acesso em: 21 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto nº, 7.112, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 16 jun. 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Decreto nº, 4.382, de 19 de setembro de 2002. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 20 set. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4382.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. **Constituição [da] República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)>. Acesso em: 01 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **MS 22164**, redator para o acórdão Ministro Celso de Mello, julgamento em 30.10.1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85691>>. Acesso em: 26 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Subsecretaria de Aduana e Relações Internacionais. **Imunidades, isenções e reduções:** classificação. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/imunidade-isencoes-e-reducoes/classificacao>>. Acesso em: 02 nov. 2017.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de direito constitucional.** 8ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

\_\_\_\_\_; DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário atual: pareceres.** Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF.** São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código de Direito Tributário Nacional.** 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

FALCÃO, Amilcar de Araujo. **Fato gerador da obrigação tributária.** São Paulo: Finanças, 1964.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos humanos fundamentais.** São Paulo: Saraiva, 1999.

FREITAS, Raquel Bernardes de. **A interpretação “não literal” das isenções.** 2015. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito), Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/127917>>. Acesso em: 7 out. 2017.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no Direito Tributário.** Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito de. **Curso de direito tributário.** 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MAZZA, Willame Parente. A interpretação das normas de imunidade tributária. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 3054, 11 nov. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20403>>. Acesso em: 23 out. 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de direito tributário.** São Paulo: Saraiva, 1982.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário.** 15º Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

SARLET, Ingo Wolfgang. As aproximações e tensões existentes entre os Direitos Humanos e Fundamentais. **Revista Consultor Jurídico**. Jan. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jan-23/direitos-fundamentais-aproximacoes-tensoes-existentis-entre-direitos-humanos-fundamentais>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

\_\_\_\_\_. Pena de morte na Indonésia e FGTS no Brasil — a distinção necessária. **Revista Consultor Jurídico**. Fev. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-fev-13/direitos-fundamentais-pena-morte-indonesia-fgts-brasil-distincao-necessaria>>. Acesso em: 25 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 10ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SILVA, Flávia Martins André da. **Direitos fundamentais**. Disponível em: <<https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2627/Direitos-Fundamentais>>. Acesso em: 25 out. 2017.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Da Justiça Fiscal: conceito e aplicação**. Porto Alegre: Nota dez - Revista de Interesse Público, 2005.

\_\_\_\_\_. A extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. **Revista Jurídica do Cesuca**, Rio Grande do Sul, v. 2, n. 4, p. 61-86, dez. 2014. Disponível em: <<http://ojs.cesuca.edu.br/index.php/revistajuridica/issue/view/41/34>>. Acesso em: 09 nov. 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, nº 1777, jul./set. 1989.

PINHO, Rodrigo Cesar Rebello. **Teoria Geral da Constituição e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. Nº 34. São Paulo: Revista Dialética, 1998.

TRINDADE. Caio Azevedo de. A imunidade tributária como instrumento de garantia e efetivação dos direitos humanos. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Organizado por Fernando Facury Scaff. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

TORRES, Heleno Taveira. Segurança jurídica dos benefícios fiscais. **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDPE**, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, mar./ago. 2012.





