

BFD

Universidade Federal do Ceará

Imunidades Tributárias

**Imunidades Tributárias e os
Tributos Vinculados**

Ac 72389

396.2

B862j

R13843 528-CATIVO

Sávio Ramsés Andrade Brito

Imunidades Tributárias

Imunidades Tributárias e os Tributos Vinculados

Sávio Ramsés Andrade Brito

**Universidade Federal do Ceará
Mestrado em Direito Público
Dissertação de Conclusão de Curso
Professora Orientadora:
Denise Lucena Cavalcante**

Fortaleza-Ce

2004



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE MESTRADO

“IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E OS TRIBUTOS VINCULADOS”

SÁVIO RAMSÉS ANDRADE BRITO

Dissertação aprovada em 23 / 11 / 2004, às 09:00 horas,

com menção:

APROVADO

COMISSÃO EXAMINADORA :

Prof.ª. DRA Denise Lucena Cavalcante
(Orientadora)
UFC

Prof.ª. DRA Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça
(examinadora)
UNIFOR

Prof. DR João Luis Nogueira Matias
(examinador)
UFC

SUMÁRIO

RESUMO _____ 06

ABSTRACT _____ 07

INTRODUÇÃO _____ 08

Capítulo I – HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

1.1 Noções Introdutórias _____ 10

1.2 Métodos de Interpretação _____ 12

1.3 Interpretação Constitucional _____ 14

1.4 Conflito Entre as Normas Constitucionais _____ 15

1.5 O Princípio da Proporcionalidade _____ 17

1.6 Críticas ao Princípio da Proporcionalidade _____ 20

1.7 Considerações Finais Sobre os Métodos Interpretativos _____ 21

Capítulo II – CONCEITOS PRELIMINARES

2.1 Tributos Vinculados e Não Vinculados _____ 26

**Capítulo III - DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE,
ISENÇÃO, NÃO-INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO _____ 28****Capítulo IV - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS _____ 31**

Capítulo V - AS DIVERSAS ESPÉCIES DO INSTITUTO IMUNIZANTE

5.1 - Imunidades Recíprocas _____	42
5.2 - Imunidades dos Templos de Qualquer Culto _____	47
5.3 - Imunidade dos Partidos Políticos e das Instituições Educacionais ou Assistenciais _____	50
5.4 - Imunidade dos Livro, dos Periódicos e do Papel Destinado à sua Impressão _____	54
5.5 - Imunidades de Taxas e Contribuições _____	60
5.6 - Imunidade do IPI sobre Produtos Industrializados Destinados ao Exterior _____	64
5.7 - Imunidade Do ITR sobre Pequenas Glebas Rurais _____	66
5.8 - Imunidade do Ouro como Ativo Financeiro ou Instrumento Cambial _____	68
5.9 - Imunidade do ICMS sobre Produtos Industrializados Destinados ao Exterior, Excluídos os Semi-Elaborados _____	69
5.10 - Imunidade do ICMS que Destinem a outros estados Petróleo, inclusive Lubrificantes, Combustíveis Líquidos e Gasosos dele Derivados e Energia Elétrica _____	71
5.11 - Imunidade do ICMS, tomando como Base de Cálculo o IPI, quando configure Fato Gerador dos dois Impostos _____	75
5.12 - Imunidade na Exportação ao Exterior de Mercadorias e de Serviços, por Lei Complementar _____	75
5.13 - Outras Hipóteses de Imunidade _____	77

**Capítulo VI – QUAIS OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO LEGISLADOR
CONSTITUINTE NA ESCOLHA DAS HIPÓTESES IMUNIZANTES?**

6.1 Ética Tributária dos Poderes Públicos _____	81
6.1.1 Ética Tributária do Legislador _____	81
6.1.2 Ética Fiscal da Administração Tributária _____	88
6.1.3 Carências na Moral Legislativa _____	89
6.1.4 Carências Morais na Aplicação da Lei _____	90
6.1.5 Os Tribunais e a Moralidade Fiscal _____	91
6.1.6 O Desperdício na Arrecadação Tributária como Reflexo da Moral Estatal _____	93
6.2 Ética Fiscal do Contribuinte _____	95
6.2.1 O Dever de Contribuir e o seu Descumprimento _____	95
6.2.2 A Relação entre a Moral Tributária do Estado e do Contribuinte _____	96
6.3 Reflexões Finais acerca da Moral Tributária e das Hipóteses Imunizantes _____	98

**Capítulo VII - SERIA A IMUNIDADE APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS
NÃO VINCULADOS?**

7.1 A Questão da Imunidade recíproca e sua vinculação a finalidades essenciais _____	111
7.2 A Emenda Constitucional nº33/2001 e A Imunidade da Energia Elétrica, Serviços de Telecomunicações, Derivados de Petróleo, Combustíveis e Minerais _____	118
7.3 A Emenda Constitucional nº33/2001 e a Criação de Nova Hipótese Imunizante: as Receitas Auferidas com a Exportação e as Contribuições Sociais _____	125
7.3.1 Da CSLL após a Emenda Constitucional nº 33/01 _____	133
7.3.2 Breve Síntese Conclusiva deste Tópico _____	142
CONCLUSÕES _____	145
BIBLIOGRAFIA _____	153

RESUMO

Indiscutível a necessidade do Estado moderno de instituir tributos mantenedores da sua máquina e fornecedores dos subsídios necessários à realização das atividades inerentes à sua pessoa, bem como aquelas indispensáveis à perseguição do bem comum. Para tanto, a Carta Maior da República Federativa Brasileira delineou o nosso sistema tributário, de onde advém o instituto da imunidade tributária. As imunidades nada mais são do que o reconhecimento, pela Constituição, da necessidade de resguardar certos princípios fundamentais do regime e a incolumidade de determinados valores éticos e culturais, não se reconhecendo, portanto, a competência para a criação de tributos, vedando-a. São circunstâncias especiais que o constituinte elege como merecedoras de imunidade tributária. Logo, diante da relevância deste instituto, faz-se indispensável a adequada interpretação das normas imunizantes, a fim de que não se tribute certas pessoas, bens ou atividades, que constitucionalmente restaram protegidas da atividade impositivo-tributária dos entes federativos. Questionamento doutrinário surge quanto a aplicação do instituto imunizante aos tributos vinculados, tendo em vista que estes decorrem de atividade estatal específica relativa ao contribuinte, razão pela qual se poderia imaginar que as imunidades tributárias não alcançariam tais hipóteses de tributação. Merecedoras de análise, ainda, as questões relacionadas à imunidade recíproca e a sua vinculação a finalidades essenciais, bem como as imunidades criadas através da emenda constitucional nº 33 de 2001. Destarte, realizamos nesta dissertação um estudo a cerca da abrangência das imunidades tributárias.

ABSTRACT

Unquestionable is the necessity of the modern State to institute tributes to maintain its machine and suppliers of the necessary subsidies to the accomplishment of its inherent activities, as well as those indispensable ones to the persecution of the common good. In order to accomplish this, the Constitution of the Brazilian Federative Republic delineated our tributary system, of where comes the institute of the immunity tax. The immunities are nothing more than the recognition, by a State Constitution, of the necessity to protect certain basic principles of the regimen and the preservation of determined ethical and cultural values, not recognizing, therefore, the ability for the creation of tributes, forbidding it. Special circumstances are those that the constituent chooses as deserving immunity tax. As so, ahead of the relevance of this institute, the adequate interpretation of the immunity norms becomes indispensable, in order not to tax certain people, good or activities, that had constitutionally remained protected of the imposing-tax activity of the federative entities. Doctrinal questioning appears in the application of the immunity institute of the tied tributes, as per that these are result of specific state activity related to the contributor, being that a reason to imagine that the immunities taxes would not reach such hypotheses of taxation. Therefore, in this paper it is made a study about the immunities taxes.

INTRODUÇÃO

É inerente ao Estado moderno a necessidade de instituir tributos mantenedores da sua máquina e fornecedores de subsídios necessários à execução das atividades elementares à sua pessoa, bem como aquelas indispensáveis à perseguição do bem comum.

Para tanto os Estados de Direitos instituem suas ordens tributárias, a partir da Carta Constitucional. O fenômeno da tributação será uma relação jurídica, de imposição estritamente legal, onde o indivíduo contribuíra no custeio das despesas coletivas.

De um dado sistema tributário decorre a necessidade de salvaguardar certos princípios fundamentais do regime, determinados valores éticos e culturais, não reconhecendo competência aos entes estatais para a criação de tributos que venham a incidir sobre tais princípios e valores.

Este trabalho pretende, portanto, estudar o fenômeno das imunidades tributárias, ou seja, as vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas, bens ou determinadas atividades, inconstitucionalizando qualquer lei que venha a contrapor-lhes.

No primeiro capítulo desenvolveremos um estudo acerca da interpretação das normas constitucionais, tendo em vista ser a hermenêutica constitucional indispensável ao deslinde da matéria objeto de estudo da

presente dissertação – as imunidades tributárias.

No segundo e terceiro capítulos elencaremos os principais conceitos relacionados à matéria, esclarecendo-os a fim de viabilizar o estudo que pretendemos proceder a diante. Conceituaremos os tributos vinculados e não vinculados, investigando a sua natureza, e elencaremos as espécies tributárias que a eles estão conceitualmente relacionadas, bem como faremos a diferenciação do instituto imunizante da isenção, da não incidência e da alíquota zero.

Nos capítulos quarto e quinto abordaremos o instituto da imunidade tributária de forma mais detida, conceituando-o e explicitando as diversas espécies de imunidades tributárias e algumas questões jurisprudências relacionadas as mesmas.

No capítulo sexto, por sua vez, analisaremos quais os critérios utilizados pelo legislador constituinte na escolha das hipóteses imunizantes, realizando análise crítica a este respeito.

Por fim, no sétimo e último capítulo, abordaremos a problemática da aplicabilidade das imunidades tributárias aos tributos vinculados, expondo o posicionamento de diversos juristas pátrios, as suas fundamentações e as conseqüências práticas dos diversos entendimentos então esboçados. Procederemos, ainda, estudo sobre a imunidade recíproca e sua vinculação a finalidades essenciais, bem como das novas hipóteses imunizantes criadas pela emenda constitucional número 33 de 2001.

I – HERMENÊUTICA CONSTITUCIONAL

1.1 – NOÇÕES INTRODUTÓRIAS

A interpretação das normas constitucionais consiste em problemática essencial ao estudo do instituto das imunidades tributárias, uma vez que somente através da hermenêutica constitucional é que será possível o atendimento aos princípios constitucionalmente postos aplicáveis a este instituto, a fim de que se alcancem os objetivos perseguidos pelas espécies imunizantes.

Roque Antonio Carraza e Eduardo D. Bottallo¹ advertem a cerca da importância da hermenêutica jurídica, confira-se:

"Todavia, interpretar um texto normativo, mais do que simplesmente entender as palavras que o compõem, é captar seu conteúdo e suas implicações práticas. De fato, as disposições normativas não devem ser interpretadas, ou seja, compreendidas; em seu alcance e significado, apenas no estrito e exclusivo entendimento gramatical de seus termos. Fosse assim, e talvez o ensino da Ciência Jurídica pudesse ser desnecessário, posto que a mera alfabetização seria suficiente para converter qualquer cidadão comum, em verdadeiro expert em Hermenêutica Jurídica. A palavra "exegese" poderia ser substituída por

¹ CARAZZA, Roque Antonio; e BOTALHO, Eduardo D. "Operações de Exportação e Equiparadas e Imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro", in Revista dialética de direito tributária n.º 91. São Paulo: ed Dialética, p. 112

"leitura", e a expressão "Hermenêutica" deixaria de identificar uma Ciência própria, para constituir-se em sinônimo de "gramática"."

Outra importante faceta da hermenêutica constitucional consiste em empregar novos métodos interpretativos a fim de que se opere uma gradativa e silenciosa mudança no sentido nas normas constitucionais, sem necessidade de substituí-las expressamente ou sequer alterá-las pelas vias formais da emenda constitucional.

Neste contexto, temos o princípio da proporcionalidade que a partir do final do século passado, vem adquirindo aplicação revolucionária junto ao Direito Constitucional, utilização essa de importância comparável as modificações introduzidas pela Tópica, há algumas décadas, na esfera da Teoria do Direito e dos métodos interpretativos, que graças a ela foram totalmente renovados e reavaliados.

O professor J.J. Gomes Canotilho² definiu o que vem a ser o ato intelectual de interpretação das normas constitucionalmente postas:

"Interpretar uma norma constitucional consiste em atribuir um significado a um ou vários símbolos lingüísticos escritos na constituição com o fim de se obter uma decisão de problemas práticos, normativo-constitucionalmente fundada".

Diante desta definição, o constitucionalista destaca três dimensões importantes da interpretação da Carta Maior: (1) interpretar a constituição

²CANOTILHO, J.J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 5 ed. Lisboa: Almedina; p. 1184.

significa procurar o direito contido nas normas constitucionais; (2) investigar o direito contido na lei constitucional implica uma atividade – atividade complexa – que se traduz fundamentalmente na adstrição de um significado a um enunciado ou disposição lingüística (texto da norma); (3) o produto do ato de interpretar é o significado atribuído.

Canotilho diferencia, ainda, a atividade interpretativa da ‘concretização da constituição’, que para ele seria um processo de ‘densificação’ de regras e princípios constitucionais. A concretização das normas constitucionais implica um processo que vai do texto da norma (do seu enunciado) para uma norma concreta – norma jurídica – que, por sua vez, será apenas intermediário, pois só com a descoberta da norma de decisão para a solução dos casos jurídico-constitucionais teremos o resultado final da concretização.

A concretização, portanto, não é igual à interpretação do texto da norma; é, sim, a construção de uma norma jurídica.

1.2 – MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO

Dos métodos tradicionais de interpretação surgiram os métodos modernos, como o lógico-sistemático, o histórico-teleológico e o da escola pura do direito, voltados todos estes preferencialmente para o espírito do que para a letra das leis.

No método lógico-sistemático a interpretação sistemática veio completar a interpretação lógica, representando um alargamento das potencialidades cognitivas contidas nesta forma de interpretar assente na “*ratio*”.

Já o método histórico-sociológico, detém-se na análise de toda a história da proposição legislativa, vinculando-a ao elemento teleológico que indaga a cerca do fim especial da norma.

A interpretação voluntarista, da Teoria Pura do Direito, por sua vez, defende a idéia kelseniana de que a interpretação é em essência ato de decisão e não um ato de cognição, de sorte que em hermenêutica jurídica, quando se interpreta uma norma, o intérprete ao eleger um dos seus possíveis significados guia-se mais pela vontade que pela inteligência. Logo, a interpretação de uma lei não conduz a uma só decisão, mas possivelmente a várias.

O intérprete, diante da infindável busca pela excelência interpretativa, poderia indagar-se: Qual o melhor método interpretativo das normas jurídicas?

O professor Paulo Bonavides³ afirma, em seu Curso de Direito Constitucional, que juristas como W. Scheuerle, em sua obra “*Rechtsanwendung*”, defendem o emprego facultativo de todos os métodos que a teoria interpretativa conhece. Ademais, sentencia a inexistência de um método interpretativo puro, sendo razoável admitir, conforme reconhece

Tiefenbacher, que todo método encerra elementos de outros métodos.

13 – INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL

Segundo o professor Paulo Bonavides³, quanto mais rígida for uma dada constituição, quanto mais dificultosos os obstáculos erguidos para a sua reforma, mais significativa será a importância da sua interpretação, mais flexíveis e maleáveis deverão ser os métodos interpretativos, a fim de que seja possível fazer uma perfeita acomodação do estatuto básico às exigências do meio político e social, e acrescenta:

“Do contrário, com a Constituição petrificada, teríamos a rápida acumulação de elementos de crise, que sempre prosperam e rompem, por vias extraconstitucionais, o dique de formalismos e artificios teóricos levantados nos textos pelas técnicas das Constituições”.

Destarte, para o ilustre constitucionalista, a via hermenêutica é a ideal a promover a preservação da ordem constitucional.

O professor Bonavides não defende uma técnica interpretativa especial para as leis constitucionais mas entende que não se pode dar a elas uma interpretação mecânica e silogística, indiferente à plasticidade que lhes é inerente, plasticidade esta única a permitir acomodá-las adequadamente dentro do corpo de normas constitucionalmente estabelecidas, cujo teor axiológico assenta nos princípios com que a ideologia tutela o próprio ordenamento jurídico.

³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 415

⁴ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 418

Quando da prática da hermenêutica constitucional, não se há de conceder importância extrema ao elemento político de que se acha impregnada a norma constitucional, pois assim a constituição seria rígida na forma e flexível no conteúdo.

Teríamos assim, pelo caminho inverso, por obra unicamente de intérpretes, reintroduzido no ordenamento constitucional a incerteza e a insegurança, justamente os elementos que a rigidez constitucional tivera a virtude de remover.

Portanto, a questão mais delicada quando da prática da hermenêutica constitucional é a busca pela equalização da dicotomia existente entre o jurídico e o político, elementos de extrema importância e que exigem o equilíbrio valorativo no momento da interpretação das normas constitucionalmente postas.

1.4 – CONFLITO ENTRE AS NORMAS CONSTITUCIONAIS

O conflito entre os bens e direitos constitucionalmente protegidos resulta do fato da Constituição proteger bens jurídicos que podem vir a envolver-se numa relação de conflito ou colisão.

Para solucionar essa problemática, compatibilizando as normas constitucionais, a fim de que todas elas tenham aplicabilidade a doutrina aponta diversas regras de hermenêutica constitucional em auxílio ao intérprete.

Canotilho⁵ enumera diversos princípios e regras interpretativas das normas constitucionais:

- da unidade da constituição: a interpretação constitucional deve ser realizada de maneira a evitar contradições entre suas normas;
- do efeito integrador: deve-se dar maior primazia aos critérios favorecedores da integração política e social, bem como ao reforço da unidade política;
- da eficiência: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe conceda;
- da justeza ou da conformidade pessoal: os órgãos encarregados da interpretação das normas constitucionais não poderão chegar a uma posição que subverta, altere ou perturbe o esquema organizatório funcional constitucionalmente estabelecido pelo legislador constituinte originário;
- da concordância prática ou da harmonização: exige-se a combinação e a coordenação dos bens jurídicos em conflito de forma a evitar o sacrifício total de uns em relação aos outros;

⁵ Apud. MORAES, Alexandre. Direito constitucional. 7ª ed. São Paulo: Atlas; p. 42.

- da força normativa da constituição: entre as interpretações possíveis, deve ser adotada aquela que garanta maior eficácia, aplicabilidade e permanência das normas constitucionais;

1.5 – O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Diante da problemática da colisão das normas constitucionais lançamos mão de importante instrumento de concatenação da Lei Maior – o princípio da proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade, surgido no âmbito do Direito Administrativo, vincula-se ao Direito Constitucional por via dos Direitos Fundamentais. A partir daí, ganha profunda importância e auferiu um prestígio e difusão tão larga quanto outros princípios cardeais e afins.

Ernesto Pedraz Penalva⁶ afirmou ser a proporcionalidade mais que um critério, regra ou elemento de juízo tecnicamente utilizável para afirmar consequências jurídicas, em suas palavras:

“É princípio consubstancial ao Estado de Direito com plena e necessária operatividade, ao mesmo passo que a exigência da sua utilização se apresenta como uma das garantias básicas que se hão de observar em toda hipótese em que os direitos e as liberdades sejam lesados”.

⁶ PENALVA, Ernesto Pedraz. *Constitución, jurisdicción y proceso*. Madri, 1990; p. 342/343.

A doutrina, por sua vez, constatou a existência de três elementos, ou melhor dizendo, subprincípios, integradores da composição do princípio da proporcionalidade. São eles:

- a pertinência ou aptidão: que, segundo Ulrich Zimmerli⁷, nos deve dizer se determinada medida representa “o meio certo para levar a cabo um fim baseado no interesse público”;
- a necessidade: ainda segundo Zimmerli, a medida não há de exceder os limites indispensáveis à conservação do fim legítimo que se almeja, ou uma medida para ser admissível deve ser necessária;
- a proporcionalidade ‘stricto sensu’: para Pierre Muller⁸ “a escolha recai sobre o meio ou os meios que, no caso específico, levaram mais em conta o conjunto de interesses em jogo”.

Indagação que se pode ser feita é de se é o princípio da proporcionalidade um princípio de interpretação. Respondendo tal questionamento, ensina Paulo Bonavides⁹:

“Uma das aplicações mais proveitosas contidas potencialmente no princípio da proporcionalidade é aquela que o faz instrumento de interpretação toda vez que ocorre antagonismo entre direitos fundamentais e se

⁷ Apud. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 360.

⁸ Apud. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 361.

⁹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 386.

busca desde ai solução conciliadora, para o qual o princípio é indubitavelmente apropriado”.

A partir do princípio da unidade da Constituição, que estabelece que nenhuma norma constitucional seja interpretada em contradição com outra norma da Carta Maior, e atendendo, ao mesmo passo, a formalidade da regra que estabelece não haver graus distintos de hierarquia entre os diversos direitos fundamentais – todos estariam no mesmo plano constitucional – chega-se ao ‘princípio da concordância prática’, assim nominado por Konrad Hesse¹⁰, como uma projeção ao princípio da proporcionalidade.

Na medida em que se possa tomar o princípio da proporcionalidade como método interpretativo, muito tem este a ver com a tópica, uma vez que o próprio critério da proporcionalidade é tópico, volve-se para a justiça no caso concreto ou particular, se aparenta consideravelmente com a equidade e é um eficaz instrumento de apoio às decisões judiciais, a fim de se verificar se na relação de meios e fins não houve excesso.

Paulo Bonavides¹¹ defende a conexão do princípio da proporcionalidade a chamada interpretação segundo a Constituição Federal, pois assim se poderia fim no risco do critério da proporcionalidade vir a ser utilizado arbitrariamente pelos juizes, uma vez que estes teriam em suas mãos uma esfera incontrolada e incomensurável de livre arbítrio.

¹⁰ Apud. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 387.

¹¹ BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 388.

1.6 – CRÍTICAS AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Não obstante a significativa aceitação do princípio da proporcionalidade em todos os domínios do Direito, tem o mesmo sido alvo de severas críticas, algumas infundadas e outras merecedoras de reflexões, todas, porém, importantes para o adequado entendimento e utilização deste princípio.

E. Schimidt¹², ao criticar o princípio da proporcionalidade, afirmou:

“O emprego do princípio da proporcionalidade, derivado no sistema de direitos fundamentais, representa quase sempre uma decisão, em última análise, difícil de fundamentar, que corresponde unicamente ao desejo à vontade de quem toma a decisão e, por isso, não pode pleitear o reconhecimento geral”.

Por sua vez, Wolfran Zitscher¹³ sentencia que com o princípio da proporcionalidade corre-se o risco de ver o direito dissolvido na ‘Justiça do caso particular’.

Hans Huber¹⁴ adverte que os princípios abertos do direito se tomam perigosos quando transpõem as respectivas fronteiras, abandonando dessa maneira os seus conteúdos. Ele teme que os juízes, mediante princípios tão vastos, se sintam desobrigados de guardar fidelidade aos mandamentos do direito vigente.

¹² Apud. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 390.

¹³ Apud. BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 390.

Georg Ress¹⁵, de sua feita, teme o perigo do nivelamento dos direitos fundamentais, com o princípio da proporcionalidade servindo a cada caso concreto de decisão sobre tais direitos.

E, por fim, Xavier Philippe¹⁶ contempla a possibilidade do princípio da proporcionalidade provocar o advento de um 'governo de juizes', rompendo assim o equilíbrio fundamental dos poderes detentores da soberania na organização do Estado democrático. A este respeito sentenciou:

“O conteúdo fluido do princípio o autoriza, segundo seus detratores, a fazê-lo objeto de extensões incontroláveis. A invocação da proporcionalidade intervém como uma fórmula ritual que serviria de alibi à jurisdição que o emprega, para questionar as decisões tomadas pelos diferentes órgãos (Legislativo e executivo)”.

1.7 - CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE OS MÉTODOS INTERPRETATIVOS

Após este breve estudo sobre a interpretação das normas constitucionais e o princípio da proporcionalidade, constatamos a relevante importância da hermenêutica para o estudo do direito constitucional-tributário, sobretudo quando da operacionalização e aplicação do instituto imunizante, face à dinâmica do Estado contemporâneo.

¹⁵ Apud BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 391.

¹⁶ Apud BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 391.

Portanto, faz-se imperioso o estudo incessante, despido de qualquer preconceito doutrinário, desta matéria, a fim de que se alcance a verdadeira essência das espécies imunizantes, e para que se proceda a adequada aplicabilidade aos casos concretos.

Temos que a interpretação das normas constitucionais, sobretudo daquelas relativas ao direito tributário, exige uma técnica interpretativa mais apurada e delicada.

Portanto, é fundamental para que se apreenda a essência dos métodos interpretativos e da sua aplicação às normas constitucional-tributárias, que tais elementos, pré-jurídicos, em uma visão tridimensional do Direito, exteriorizando fatos relevante, mereçam a devida valoração, afim de que se alcance à adequada ponderação entre os princípios e regras constitucionalmente postos.

Acrescenta-se que, ao intérprete, quando do prática da hermenêutica constitucional, é lícito estender o alcance da norma constitucional a fim de entendê-la. Deve, portanto, o hermeneuta, levar a sua aplicação a casos não expressamente incluídos na sua fórmula, embora virtualmente compreendidos no seu espírito.

A contrário senso, dar à norma constitucional um sentido restrito seria correr o perigo de caminhar na linha da inconstitucionalidade. A Constituição é instrumento político que consagra princípios e valores, fator este que recomenda uma interpretação ampla e teleológica.

²⁴ Apud. BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 393.

O princípio da proporcionalidade, por sua vez, afigura-se o que há de mais novo e revolucionário na hermenêutica constitucional. No Brasil este princípio pode não existir enquanto regra geral de direito escrito, mas está inserido em nosso ordenamento como norma esparsa e intrínseca à nossa Carta Maior. É, por conseguinte, direito positivo em nosso ordenamento constitucional, fluindo do seu espírito, da essência do Estado de Direito e dos princípios nela consagrados.

Logo, podemos afirmar que o princípio da proporcionalidade é *'axioma do Direito Constitucional, corolário da constitucionalidade e cânone do Estado de Direito, bem como regra que tolhe toda a ação ilimitada do poder do Estado no quadro de juridicidade de cada sistema legítimo de autoridade.'*, nos dizeres de Bonavides¹⁷.

¹⁷ BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 5 ed. São Paulo: Malheiros; 1994, p. 397.

II - CONCEITOS PRELIMINARES

A palavra tributo é originária do latim, "*tributu*¹⁸", como sendo o resultado na ação estatal de dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir. Tributo como prestação pecuniária ou de bens, arrecadados pelo Estado ou monarca, com vistas a atender os gastos públicos e às despesas da coroa, abrangendo, desde os pagamentos em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos, até a cobrança aos próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como dever ou obrigação.

Já no Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, onde a imposição é estritamente legal, sendo uma prestação exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas.

Nas sociedades contemporâneas, qualquer que seja a concepção de sociedade por elas adotadas, é indiscutível a necessidade do Estado em desenvolver atividades para obter, gerir e aplicar os recursos que se fazem necessários para que o mesmo alcance os objetivos por ele perseguidos.

Decorrendo daí a necessidade do Estado instituir tributos mantenedores da sua máquina, bem como fornecedores dos subsídios necessários para que exerça as atividades inerentes a sua pessoa, bem como

¹⁸ FERREIA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário aurélio. 2 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986

aquelas indispensáveis à sociedade na perseguição do bem comum.

As normas instituidoras de tributos irão incidir sobre determinadas situações fáticas eleitas pelo legislador como merecedoras de tributação.

Diz-se que há incidência de tributo, quando determinado fato, por enquadrar-se em modelo abstratamente previsto pela lei, se juridiciza e irradia o efeito legalmente previsto de dar nascimento a uma obrigação de pagar determinado tributo.

As normas de legislação tributária também cuidam de determinados fatos para que a incidência não se dê, é o caso das normas instituidoras de imunidades e isenções tributárias. Nesses casos, o efeito da norma não é o de dar aptidão a geração de tributos, mas, ao contrário, negar-lhes expressamente tal aptidão ou excluí-los da aplicação de outras normas que determinem a incidência de tributos.

Dentre essas situações, há aquelas que nem sequer se cogitam como suportes materiais de tributos, como o fato de alguém respirar ou andar, constituindo o vasto campo da não-incidência pura e simples, como designada pela doutrina.

Há outras hipóteses em que a Constituição de um determinado Estado, visando resguardar certos princípios fundamentais do regime e a incolumidade de determinados valores éticos e culturais, não reconhece competência para a criação de tributos, vedando-a. São circunstâncias especiais que o constituinte elege como merecedoras de imunidade tributária.

Por sua vez, existem fatos que se submeteriam à incidência tributária, mas que leis infraconstitucionais suprimiram-nos do campo de incidência, constituindo as isenções.

2.1 - TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

O tributo pode ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Daí emerge a classificação dos tributos quanto à sua vinculação com a atividade estatal, podendo estes serem vinculados ou não vinculados, segundo a classificação proposta por Geraldo Ataliba.

Os impostos são os tributos não vinculados, enquanto as taxas e contribuições de melhorias constituem os tributos vinculados.

Segundo o Código Tributário Nacional *“imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”* (art. 16). A obrigação de pagar imposto não se origina de nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. O fato gerador do dever jurídico de pagar imposto é uma situação qualquer da vida do contribuinte, independente de qualquer atuação do estatal.

Assim, a guisa de exemplo, quando o Estado cobra o imposto de

renda leva em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele de quem vai cobrar imposto.

Na análise das várias hipóteses de incidência dos impostos fica evidente que em nenhuma delas o Estado contribui para a sua efetivação, pelo contrário, em todas elas a ação descrita como suficiente ao surgimento da obrigação tributária está integralmente relacionada com o agir ou possuir do contribuinte.

Costuma-se distinguir o imposto da taxa afirmando-se que aquele não é contraprestacional, enquanto a taxa o é. Tal assertiva afigura-se correta, entretanto devemos ressaltar que ela não pode conduzir a idéia de que o contribuinte de taxa deve auferir vantagem da atividade estatal equivalente à quantia paga. Portanto afigura-se mais adequada a diferenciação baseada no critério da vinculação à atividade estatal.

A seguir tentaremos analisar os conceitos jurídicos vinculados às imunidades tributárias.

III - DIFERENCIAÇÃO ENTRE IMUNIDADE, ISENÇÃO, NÃO INCIDÊNCIA E ALÍQUOTA ZERO:

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹⁹:

“Imunidade é a 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”.

A isenção, ao contrário da imunidade, se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência das hipóteses ou da consequência da regra-matriz do tributo.

Tomando-se por base o art. 175 do Código Tributário Nacional, que qualifica a isenção como exclusão do crédito tributário, seríamos levados a crer tratar-se de dispensa de pagamento.

Entretanto, na isenção ocorre derrogação da lei de incidência fiscal, ou seja, suspende-se a eficácia da norma impositiva. A isenção opera no plano da norma e não no plano fático, deixando o fato abstrato de existir e, assim, não se poderá verificar o nascimento de nenhuma obrigação tributária.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

Passemos agora a não-incidência. Para que procedamos a uma melhor definição, faz-se oportuno que primeiro analisemos a incidência.

A incidência consiste no fato de uma determinada situação, previamente descrita em lei como apta a submeter-se a tributação, realizar-se dando nascimento a obrigação tributária.

Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que este, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada.

Já a não incidência é o inverso, isto é, o fato de uma situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador porque a lei não descreve a hipótese de incidência.

Passo agora a análise da questão da alíquota zero.

Para a ocorrência de um fato gerador é imprescindível que a lei, prévia e abstratamente, tenha descrito todos os aspectos do fato gerador, a saber: objetivo, subjetivo, temporal, quantitativo (alíquota e base de cálculo).

Uma vez reduzida a alíquota a zero não haverá tributação, por ausência de um dos elementos do fato gerador. O efeito da alíquota zero ao suspender a tributação é semelhante ao da isenção. Entretanto, enquanto a isenção suspende todos os elementos do fato gerador, a alíquota zero elimina apenas um deles, o elemento quantitativo.

A alíquota zero representa, na prática, uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus da tributação, temporariamente, em determinadas hipóteses de incidência, sem isentá-las. A isenção só pode ser concedida por lei.

Entretanto, ao Poder Executivo é permitida a alteração da alíquota de determinados tributos como, por exemplo, do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme estabelece o art. 153, parágrafo 1º da Constituição Federal. A referida disposição constitucional faculta a alteração dentro dos limites fixados em lei, como a lei não fixou limite mínimo, tem-se utilizado o expediente de reduzir a zero a alíquota de determinados produtos. Tais alíquotas poderão ser elevadas a qualquer tempo, independentemente de lei.

Destarte, embora o efeito prático da redução de uma alíquota a zero seja o mesmo da isenção, essas duas figuras não se confundem, são espécies jurídicas totalmente distintas.

IV - IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS:

Sabe-se que um dos grandes problemas que assolam os mais diferentes níveis de governo, reside na capacidade de angariar receitas para suprir as necessidades financeiras do Estado.

A simples equação crédito e débito, consistente na obtenção de recursos para pagamento das despesas havidas com a máquina estatal, é sem sombra de dúvidas, o fator determinante na definição do poder outorgado aos entes federados para instituir e arrecadar tributos. Ou seja, o poder de tributar nada mais é que a exata tradução, da busca constante do Estado (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) em equilibrar adequadamente suas finanças, utilizando em tese, os recursos provenientes da tributação, em programas de ordem social.

Contudo, esse afã de arrecadar não pode ser exercido de forma exacerbada e ilimitada, de sorte que o Estado venha a atropelar e ignorar os direitos dos cidadãos em total desrespeito aos dispositivos consubstanciados na Carta Constitucional pátria. Deve sim, seguir certas normas e padrões no processo de arrecadação, de sorte a impedir a prática de atos lesivos aos direitos constitucionalmente protegidos, e, dentre estes direitos é que se encontram as conhecidas limitações constitucionais ao poder de tributar. E nesta linha, são encontrados os institutos da não isenção, da não incidência e da imunidade.

Sob a denominação de "Limitações do Poder de Tributar", a Constituição Federal prevê alguns princípios que, agrupados, formam um verdadeiro Estatuto dos Contribuintes, na medida em que põe freios à voracidade arrecadatória do Fisco. Ao mesmo tempo em que os entes federados possuem competência para instituir e cobrar tributos, eles deverão obedecer aos delineamentos constitucionais e legais.

Tal cuidado em relação ao Estado decorre do direito de propriedade. Com efeito, o contribuinte somente sofrerá o encargo tributário nas hipóteses permitidas pelo sistema tributário. Infe-re-se, aqui, a noção de que o sistema tributário tem por finalidade dotar o contribuinte de segurança e de direitos relativos à defesa de sua propriedade. A propósito, Ives Gandra da Silva Martins²⁰, ensina que:

"O sistema fora proposto à luz de uma visão que considera a imposição norma de rejeição social, posto que sobre ser rígido, de um lado, objetivou ofertar à União - e aos demais entes tributantes - o poder de se orientar em sua política tributária, sem abrir mão da harmonia previamente estabelecida nos comandos constitucionais".

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho²¹:

²⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema tributário na constituição de 1988. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 23.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 20.

"o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que asseguram as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes".

A imunidade insere-se nas vedações constitucionais à competência tributária e conceitua-se, na lapidar lição de Amílcar de Araújo Falcão²², como sendo uma:

"forma qualificada e especial de não incidências, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou no poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo".

Conforme já foi dito neste estudo, a Constituição, e somente ela, pode proibir que certos fatos, vinculados a pessoas ou bens, possam ser acolhidos pela hipótese de incidência dos impostos e, conseqüentemente, por essa determinação, apesar de iguais àqueles, fiquem dela excluídos, permanecendo, então, obrigatoriamente, dentro do campo de não-incidência.

²² FALCÃO, Amílcar De Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais; 1971, p. 117.

Como nos ensina Ruy Barbosa Nogueira²³, "*se a Constituição (o poder de tributar) exclui no ponto examinado, o tributo não pode existir por meio de raciocínio ou interpretação, pois nem mesmo a lei poderá criar o tributo...*", e acrescenta.²⁴

"se o intérprete tiver em mente, ao examinar a tipicidade de cada tributo, a natureza e finalidade de cada um; se ao examinar cada instituto ou cada disposição tiver presente a finalidade objetiva, muito facilitará a compreensão e alcance das respectivas normas."

Nesse diapasão, ensinam Roque Antonio Carraza e Eduardo D. Botelho²⁵:

"De fato, se nem a lei pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição, por muito maior razão não poderão fazê-lo o aplicador e o intérprete da norma tributária. Em termos mais precisos, o direito à imunidade é garantia fundamental, constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei ou autoridade podem desconsiderar. Logo, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem a lei pode".

Tratando-se, pois, de norma negativa de competência tributária, a

²³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da fabricação das leis tributárias*. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 22

²⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4 ed. São Paulo: IBDT, p.85

²⁵ CARAZZA, Roque Antonio e BOTELHO, Eduardo D. *Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro*. Revista Dialética de Direito Tributária n° 91, p. 109

imunidade impede a criação de tributo sobre o ato ou fato protegido, ou paralisa a eficácia das normas já existentes e que se refiram à situação albergada. É importante destacar que as imunidades se caracterizam como normas auto-aplicáveis, independentemente de qualquer regulamentação para produzir efeitos, muito embora, em alguns casos, possam ser estabelecidas condicionantes fáticas para a regular fruição da outorga constitucional. No caso da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, inciso I, a fruição independe de qualquer disposição de natureza infraconstitucional, pois a regra é clara e contém todas as condições para a sua aplicação.

A única fonte capaz de instituir a imunidade tributária é a Constituição, já que ela constitui uma limitação à competência tributária, só podendo, portanto, constar na Carta Maior.

A imunidade é de aplicação imediata, sua eficácia é plena. No entanto ela não atingirá diretamente o contribuinte, mas sim indiretamente, por ser uma norma de comando ao legislador ordinário, delimitando sua competência.

A Constituição Federal de 1988 estabelece imunidades, isto é, vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (imunidades subjetivas), certos bens (imunidades objetivas) ou determinadas atividades. As imunidades inconstitucionalizam qualquer lei que venha a contrapor-lhes.

O que vale dizer, o legislador não pode instituir tributos sobre as pessoas, bens ou atividades considerados imunes, em sentido inverso, se vier lei que contrarie o mandamento constitucional, evidenciar-se-á o vício da

inconstitucionalidade.

Quanto ao aspecto conceitual das imunidades encontramos duas correntes doutrinárias. A primeira, que a entende como uma exclusão de competência fiscal e a segunda, que a vê como uma não incidência qualificada.

A maior parcela da doutrina posiciona as imunidades no capítulo da competência. Transcrevemos os seguintes ensinamentos:

Afirma Pontes de Miranda²⁶:

"A regra jurídica de imunidade é a regra jurídica no plano das regras de competência dos poderes públicos - obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie".

Bernardo Ribeiro de Moraes²⁷ secunda-o:

"Cabe à Carta Magna estabelecer a competência dos poderes tributantes. Da mesma forma, cabe-lhe limitá-la, podendo, na entrega do poder impositivo, reduzir a

²⁶ MIRANDA, Pontes de. Comentários à constituição de 1946. São Paulo, Questões Forenses, vol. 2, p. 156

²⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões. São Paulo: Max Limonad, 1964, p. 114

competência tributária pela exclusão de certas pessoas, atos ou coisas, colocados fora da tributação"

Aliomar Baleeiro²⁸, insigne e saudoso mestre, não discrepa:

"As limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam por meio de imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define".

Ataliba²⁹ aduz que:

"... imunidade é ontologicamente constitucional" e que só "a soberana Assembléia Constituinte pode estabelecer limitações e condições do exercício do poder tributário".

Ulhoa Canto³⁰ reforça-o com dizer que:

²⁸ BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 262.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. Natureza jurídica da contribuição de melhoria. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964, p. 231.

³⁰ CANTO, Ulhoa. Temas de direito tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1964, vol. 3, p. 190.

"... imunidade é a impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente, porque constitucional... portanto é tipicamente uma limitação à competência tributária que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios sofrem por força da Carta Magna, porque os setores a eles reservados na partilha de competência impositiva já lhes são confiados com exclusão desse fato, ato ou pessoa".

Já os que defendem a ideia de hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada, o fazem no sentido da impossibilidade da exigência da obrigação tributária.

Amílcar de Araújo Falcão³¹ define-a, ainda, como uma: *"não incidência juridicamente qualificada, não incidência por disposição constitucional. Uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional"*.

Após a análise dessas duas correntes, entendemos que, não obstante a que corrente a que nos vinculemos, as consequências serão as mesmas, ou seja, o não surgimento da obrigação tributária.

Há ainda quem afirme serem as imunidades mais do que simples limitações da competência tributária, uma vez que as hipóteses de imunidades já se encontram no texto constitucional desde sua promulgação. Para esses doutrinadores, as imunidades seriam integrantes do próprio delineamento

³¹ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 117.

constitucional das competências tributárias.

Portanto, não se trataria de uma limitação, uma vez que a situação alcançada pela imunidade nem mesmo chegou a integrar a esfera de competência do ente federado tributante (não se pode limitar algo que sequer chegou a existir). Assim, por exemplo, a competência para a tributação por meio do IPI, permitiria ao legislador estabelecer como hipótese de incidência as operações com produtos industrializados, menos as operações de exportação, por força da imunidade prevista no art. 153, § 3º, III, da Constituição.

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

Seja como for, o fato é que qualquer hipótese de imunidade deve constar do texto constitucional. Não importa o nome dado pela Constituição. Se a tributação sobre determinada pessoa, operação, renda etc. for diretamente vedada pela Constituição, a hipótese será de imunidade. Por exemplo, a Constituição utiliza as expressões "são isentas" – art. 195, § 7º; "não incidirá" – art. 153, § 3º, III; "é vedado instituir impostos sobre" art. 150, VI; "sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto" – art. 153, § 5º, todas elas descrevendo situações de imunidade. Diferentemente, se a exclusão da

tributação operar-se por meio de lei, a hipótese será de isenção.

José Souto Maior Borges³² assevera que :

"a competência já nasce limitada. Ela é, por excelência, ontologicamente, no seu nascedouro, limitada. É como que um perfil resultante de um desenho constitucional, não só com as normas autorizativas que definem positivamente o exercício do poder fiscal, mas também com normas limitativas, quer dizer, as normas determinam os limites em que esse poder poderá ser exercido, ou deverá ser exercido".

As regras de imunidade consistem numa redução parcial do campo de competência dos entes públicos, consoante assevera Aliomar Baleeiro³³:

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

Creemos ser mais adequada a utilização da expressão "*limitação constitucional à competência tributária*", visto que a expressão "*exclusão da*

³² Apud. BARRETO, Aires F. Contribuições sociais, grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 3 v, 1999, p. 9.

³³ BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.136.

competência tributária” nos remete ao entendimento de suprimir algo que já existia, o que não é o caso. Já a expressão “*hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada*” afigura-se confusa, já que a regra imunizante incide sempre, como qualquer regra jurídica.

Entendemos que a imunidade tributária atinge apenas a obrigação tributária principal e que subsistem as obrigações acessórias. Logo, apesar da coisa imune estar fora do campo da tributação, a administração poderá exigir do suposto contribuinte a realização de determinadas condições, como, por exemplo, a de comprovar a condição de imune. Neste caso, trata-se de uma regra não tributária, mas puramente administrativa.

As imunidades não serão outorgadas pelo Poder Público, mas apenas necessariamente reconhecidas quando atendidos os elementos essenciais à sua caracterização.

As imunidades, criadas tendo em vista o interesse público, não poderão ser renunciadas, sendo a sua incidência infalível posto que regra negativa de competência.

V - AS DIVERSAS ESPÉCIES DO INSTITUTO IMUNIZANTE

5.1 - IMUNIDADES RECÍPROCAS

Preceitua o art. 150, VI, a, da Constituição Federal de 1988:

“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 serviço, uns dos outros;

§ 2º. A vedação do inciso VI é extensiva às autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio e 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 a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços e tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

Importa destacar alguns aspectos históricos relativos à imunidade recíproca, para que se tenha em mente que, no Brasil, a inspiração para sua introdução nos textos constitucionais adveio da experiência norte-americana, ainda que, como bem observa Aliomar Baleeiro³⁴: *“Em nenhum dispositivo da*

³⁴ BALEEIRO, Aliomar: Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.

Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities", donde se conclui que as decisões das Cortes daquele país foram decisivas para a sua formação e consolidação.

No Brasil, o princípio ingressou, no nosso Direito Constitucional, com o art. 10 da Constituição de 1891, que, sob a influência do Direito americano, vedava "aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente". Ponto curioso ressaltado por Baleeiro³⁵ é que o dispositivo citado não se limitava a impostos; outrossim, não se referia, de modo expresse, aos Municípios.

Na Lei Maior de 1988, a imunidade recíproca aparece consagrada no Capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, como uma das limitações ao poder de tributar, através do comando normativo esculpido no art. 150, VI, "a", que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

Por força do §2º do art. 150 referido, a imunidade em estudo é extensiva não só às autarquias, mas também às fundações instituídas e

³⁵ BALEEIRO, Aliomar: Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.

mantidas pelo Poder Público, no que pertine ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a finalidades essenciais de ambas ou às delas decorrentes.

Ademais, face ao disposto no §3º do art. 150, não se aplica a imunidade em exame ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamentos de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador.

A imunidade recíproca instituída no referido artigo é decorrência imediata do postulado da isonomia entre os entes constitucionais, sustentado pela estrutura federativa do Estado brasileiro.

Seria absurdo instituir a igualdade jurídica entre estes entes e admitir que os mesmos exercessem suas competências tributárias impositivamente sobre um outro ente.

Mesmo que não houvesse disposição expressa neste sentido, estaríamos obrigados a admitir a imunidade recíproca como corolário indispensável à conjugação do esquema federativa.

Sobre dito conceito, destaca José Maurício Conti³⁶:

³⁶ CONTI, José Maurício. Jurisprudência sobre a questão: sistema constitucional tributário. São Paulo: ed. Oliveira Mendes, 1997, p. 111

"A chamada imunidade recíproca estabelece que as entidades políticas integrantes da federação não podem determinar a incidência de impostos uma sobre as outras, estando protegidas pela imunidade o patrimônio, a renda e os serviços dessas entidades e suas autarquias, desde que não relacionados com a exploração de atividades econômicas ou atividades em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (TRF da 5ª R., 2ª T., in RDDT 3/180)"

Mizabel Derzi³⁷ observa que:

"A imunidade recíproca é explicada pela maioria dos juristas, como necessária decorrência da opção pela forma federal de Estado, assentando-se, em primeiro lugar, na autonomia das pessoas estatais. Por essa razão, estende-se a imunidade apenas a impostos, espécie de tributo na qual o poder de império do Estado tributante se manifesta em grau máximo, o que é incompatível com o Federalismo.

Por essas mesmas razões, as modificações evolutivas da imunidade recíproca podem ser explicadas de acordo com as alterações por que passou o Estado Federal. Garantia adicional de liberdade e da democracia, o Estado Federal se compenetrou da igualdade, da necessidade de redução das grandes disparidades regionais e das metas intervencionistas que caracterizam o federalismo integrativo e cooperativo, trazendo limitações à imunidade recíproca: ela não se estende a particulares, nem deve beneficiá-los, de modo que são tributáveis as remunerações de servidores públicos, sem distinção de cargo ou função, e a renda dos títulos da dívida pública; igualmente se excluem da imunidade recíproca os serviços públicos concedidos e a atividade empresarial do Estado, na qual ele persegue o lucro e se

³⁷ DERZI, Mizabel. In nota de atualização à obra de A. Baleeiro: Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 294.

submete às regras de Direito Privado, despindo-se do seu poder de império”.

Controvérsia surge quando se trata de impostos cujos encargos econômicos sejam transferidos a terceiros, como no IPI e no ICMS. Predomina o entendimento de que tais fatos não seriam alcançados pela imunidade, uma vez que seus efeitos econômicos iriam beneficiar pessoas estranhas ao Poder Público, fugindo assim ao espírito deste instituto constitucional.

Trago, a seguir, decisões do Supremo Tribunal Federal a cerca desta espécie imunizante:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPTU. IMÓVEIS QUE COMPÕEM O ACERVO PATRIMONIAL DO PORTO DE SANTOS, INTEGRANTES DO DOMÍNIO DA UNLÃO. Impossibilidade de tributação pela Municipalidade, independentemente de encontrarem-se tais bens ocupados pela empresa delegatária dos serviços portuários, em face da imunidade prevista no art. 150, VI, a, da Constituição Federal. Dispositivo, todavia, restrito aos impostos, não se estendendo às taxas. Recurso parcialmente provido.” (R.Extr. 253.394/SP; Rel. Min. Ilmar Galvão; 1ª Turma; DJ 11/0403)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IOF. APLICAÇÃO DE RECURSOS DA PREFEITURA MUNICIPAL NO MERCADO FINANCEIRO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, A, DA CONSTITUIÇÃO. À ausência de norma vedando as operações financeiras da espécie, é de

reconhecer-se estarem elas protegidas pela imunidade do dispositivo constitucional indicado, posto tratar-se, no caso, de rendas produzidas por bens patrimoniais do ente público. Recurso não conhecido”.

(RE 213059/SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 05/12/1997 Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação: DJ DATA-27-02-98)

“Ementa: IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras”.

(RE 197940 AgR/SC - SANTA CATARINA AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO Julgamento: 04/03/1997 Orgão Julgador: Segunda Turma Publicação: DJ DATA-25-04-97)

5.2 - AS IMUNIDADES DOS TEMPLOS DE QUALQUER CULTO

O artigo 150, VI, b, da CF/88 determina:

“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:*
- b) templos de qualquer culto”.*

Trata-se de reafirmação do princípio da liberdade de crença e prática religiosa previsto pela CF/88 em seu artigo 5º, VI a VIII:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias;

VII - é assegurada, nos termos de lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva;

VIII - ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa ou de convicção filosófica ou política, salvo se as invocar para eximir-se de obrigação legal a todos imposta e recusar-se a cumprir prestação alternativa, fixada em lei;”

Paulo de Barros Carvalho³⁸ entende que nenhum óbice há de ser criado para impedir ou dificultar os direitos acima elencados. A interpretação das normas acima deveria se dá da maneira mais extensiva possível, para que se abranja toda e qualquer forma de manifestação religiosa, por mais exótica que nos possa parecer.

Adotando posicionamento contrário temos Yoshiaki Ichihara³⁹:

“O termo cultos comporta, entretanto, limites que não são fixados apenas pela moral ou pela ética, mas pela própria Constituição, que impede a exploração da credulidade

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 199, p.136

³⁹ ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas, 2000, p.237

alheia, a pregação contrária aos princípios morais, que devem ser coibidos e não privilegiados, uma vez que as atividades pervertidas não são relacionadas com as atividades essenciais”.

Segue abaixo orientação jurisprudenciais acerca do tema, das quais uma em que restou decidido que a imunidade em questão não se aplica a um terreno isolado de propriedade de entidade religiosa em que não haja, entretanto, qualquer templo, e outra em sentido contrário.

“EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, “b”, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços “relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas “b” e “c” do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido.” (R. Extr. 325.822/SP; Tribunal Pleno; Rel. Min. Ilmar Galvão; DJ 14/05/04).

5.3 - IMUNIDADE DOS PARTIDOS POLÍTICOS E DAS INSTITUIÇÕES EDUCACIONAIS OU ASSISTENCIAIS

Assim preceitua o artigo 150, VI, c, da CF/88:

“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:

c) patrimônios, 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;”

Os partidos desenvolvem papel de fundamental relevância para a organização política da sociedade, emergindo deles os representantes da sociedade em última análise.

Já as instituições de educação e assistência social desenvolvem atividades que incumbiriam ao Estado desempenhar. Entretanto, constatando a patente impossibilidade do Estado em exaurir a sua prestação na mesma proporção que demanda a sociedade, bem como com a eficiência adequada, o constituinte entendeu por bem proteger tais iniciativas com a imunidade.

Para que os mesmos gozem deste benefício, faz-se necessário que atendam as condições estabelecidas em lei complementar. O Código Tributário Nacional oferece, em seu artigo 14, os pressupostos para o implemento do desígnio do contribuinte. São eles:

“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 despesas e receitas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;”

Pelo exposto, o Código Tributário Nacional veicula uma verdadeira norma geral de direito tributário, obedecendo a sua função reguladora de limitações constitucionais ao poder de tributar.

Como a regra constitucional é de eficácia contida, ficando seus efeitos sobrestados até que se comprove o efetivo cumprimento das exigências do Código Tributário Nacional, deverá o interessado requerer o benefício à autoridade administrativa que apreciará a situação objetiva.

A este respeito, trazemos a colação algumas decisões do STF:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES ASSISTENCIAIS. IOF. I. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que a imunidade tributária do art. 150, VI, c, da C.F., estende-se às entidades assistenciais relativamente ao IOF . II. - Agravo não provido.” (RE 228.525/SP; 2ª Turma; Min. Carlos Velloso; DJ 04/04/03)

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPMF. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO. IMUNIDADE DO ART. 150, VI, C, E § 4.º, DA CONSTITUIÇÃO. Tributo que, ao incidir sobre movimentação ou transmissão de valores, créditos e direitos de natureza financeira, desenganadamente onera recursos relacionados com as finalidades essenciais dos entes da espécie. Instituição cujas atividades, no caso, foram expressamente reconhecidas pelo acórdão recorrido como exercidas sem fins lucrativos. Configuração da hipótese de imunidade tributária prevista nos dispositivos sob enfoque. Agravo desprovido.” (R. Extr. 211.790/MG; 1ª Turma; Min. Ilmar Galvão; DJ 19/12/02).

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.” (R. Extr. 217.909/PR; 2ª Turma; Min. Rel. Maurício Corrêa; DJ 18/10/02).

“EMENTA: - Recurso extraordinário. Entidade fechada de previdência social. Imunidade tributária. - O Plenário desta Corte, ao concluir o julgamento do RE 202.700, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu que, em face da atual Constituição, não se pode confundir instituição assistencial com entidade fechada de previdência privada, de gênese contratual e que só confere benefícios aos seus filiados desde que eles recolham as contribuições pactuadas, pois entidade assim constituída não possui o caráter de universalidade que tem a assistência social oficial, daí se extraindo que os serviços por ela realizados não podem ser entendidos como sendo de assistência social em sentido estrito, em cooperação com o Poder Público; e, em assim sendo, a entidade fechada de previdência privada com tais características não goza da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna. - Esse precedente se aplica ao caso presente, em que o recorrido é entidade fechada de previdência privada com receita oriunda também das contribuições mensais de seus associados que só terão direito aos seus benefícios se as recolherem. - O acórdão recorrido, portanto, divergiu da orientação firmada por esta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (R. Extr. 336.312/CE; 1ª Turma; Min Rel. Moreira Alves; DJ 05/03/02).

5.4 - IMUNIDADE DO LIVRO, DOS PERIÓDICOS E DO PAPEL DESTINADO À SUA IMPRESSÃO

Preceitua o artigo 150, VI, d:

“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:

d) livros, jornais, periódicos, e o papel destinado a sua impressão”.

Esta determinação expressa na Lei das Leis, tem caráter impeditivo, de sorte que não sejam criados embaraços de natureza tributária, aos entes constitucionalmente protegidos, as empresas jornalísticas e as de natureza editorial, que tenham em seus produtos livros, jornais e periódicos das mais diversas espécies.

Evidentemente, o intuito maior do legislador ao dispor sobre a imunidade tributária dos livros, jornais, revistas e periódicos, foi estabelecido única e exclusivamente, para assegurar a proteção e preservação daqueles veículos que são utilizados para a divulgação de informações, de forma a disseminar a cultura entre os brasileiros.

Qualquer livro ou periódico, bom como o papel utilizado para a sua impressão, sem restrições ou reservas, estarão à margem de possível tributação. Não poderá se arguir que a frequência da edição seja pequena, que o livro tenha características especiais, uma vez provado o destino que se lhe dê, fica vinculada a concessão à imunidade. Logo este dispositivo possui eficácia plena e de aplicabilidade imediata.

Parece-nos indubitável que o constituinte criou esta espécie imunizante visando, em primeiro lugar, facilitar a todos o acesso a informação e a cultura. Por via oblíqua, igualmente, quis impedir que os governantes inescrupulosos tentassem impedir a politização dos cidadãos mediante excessiva tributação sobre os referidos meios.

No momento histórico da promulgação da Lei Maior – há 16 anos – nem se imaginava, ao menos em nosso país, um meio de acesso a informação e a cultura tão abrangente, globalizado, ágil e cativante como a Internet. Estávamos, ainda, na proto-história em matéria de informática e, por óbvio, ao legislador pátrio, não seria possível antecipar tamanha evolução, mesmo quando da revisão constitucional.

Logo, o objetivo maior do legislador constituinte, foi proteger a sociedade em sentido amplo, preservando os meios de acesso a informação e a própria cultura, verdadeiro exercício prático da democracia.

Devemos compreender, portanto, que tal norma imunizante guarda na essência o condão de criar uma camada especial de preservação aos princípios constitucionais que foram sedimentados ao longo do tempo.

O que vale dizer, às questões da imunidade outorgada as empresas jornalísticas e editoriais, nada mais são do que a consagração do Princípio da Liberdade de Expressão, previsto no Inciso IV, do artigo 5.º da C.F., que assegura a livre manifestação do pensamento. Esta dogma constitucional, tem o seu entendimento ampliado segundo o teor contido no *caput* do artigo 220, e respectivo § 1.º, que preceitua:

" A manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição, observado o disposto nesta Constituição.

§ 1.º - Nenhuma lei conterà dispositivo que possa constituir embaraço à plena liberdade de informação jornalística em qualquer veículo de comunicação social, observado o disposto no artigo 5.º, IV, V, X, XIII e XIV."

E não poderia ser diferente, mesmo porque, um dos sustentáculos basilares das Instituições Democráticas e da consolidação do Estado de Direito, residem no direito a liberdade de manifestação do pensamento, assegurando ao cidadão condições de pensar, criar e exteriorizar o seu sentimento, por meio de qualquer instrumento ou veículo de informação.

Dai o texto constitucional, vedar expressamente a edição de lei ou dispositivo que venha embaraçar ou prejudicar a liberdade de informação jornalística em qualquer tipo de veículo de comunicação social.

Tomando-se como referencial o princípio constitucional da liberdade de expressão consubstanciado no Inciso IV, do artigo 5º, combinado com o disposto no artigo 220 e seu parágrafo primeiro, resta evidente que a exteriorização de vontade do legislador constituinte foi no sentido de assegurar a amplitude de informação junto aos veículos de comunicação social, de sorte a preservar o primado da democracia, e sedimentar a prevalência do Estado de Direito.

Logo, devemos compreender que o objetivo do constituinte não se restringe apenas e tão somente aos veículos de comunicação mencionados na Magna Carta, mas a qualquer um que exerça essa função, pois o bem maior jurídico a ser tutelado, reside na divulgação de informações, cultura e educação, e não exclusivamente as revistas, jornais e periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Temos decisões jurisprudenciais as mais variadas sobre a matéria, tendo-se, inclusive, ampliado a abrangência desta espécie imunizante aos CD's ROM, disquetes, etc. Trago, a seguir, algumas dessas manifestações do tribunais pátrios:

"Ementa: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, "D" DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS". ADMISSIBILIDADE. 1. A imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um julzo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido."

(RE 221239/SP - SÃO PAULO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 25/05/2004 Órgão Julgador:Segunda Turma Publicação:DJ -06-08-2004).

"EMENTA: ICMS. Tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos. Não ocorrência de imunidade tributária. - Esta Corte já firmou o entendimento (a título exemplificativo, nos RREE 190.761, 174.476, 203.859, 204.234, 178.863 e 267.690) de que apenas os materiais relacionados com o papel - assim, papel fotográfico, inclusive para fotocomposição por laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto -

estão abrangidos pela imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, "d", da Constituição. - No caso, trata-se de tinta para impressão de livros, jornais, revistas e periódicos, razão por que o acórdão recorrido, por ter esse insumo como abrangido pela referida imunidade, e, portanto, imune ao ICMS, divergiu da jurisprudência desta Corte. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE-265025 / SP; Relator Min. MOREIRA ALVES; Publicação DJ 21-09-01; 1ª Turma)

"Ementa - CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO: IMUNIDADE: CAPAS DURAS AUTO-ENCADERNÁVEIS IMPORTADAS PARA A DISTRIBUIÇÃO DA OBRA "ROTEIROS FIAT/FOLHA-BRASIL", EFETIVADA PARA INCREMENTO DA VENDA DE JORNAIS. C.F., art. 150, VI, d. I. - Além do próprio papel de impressão, a imunidade tributária conferida aos livros, jornais e periódicos somente alcança o papel fotográfico - filmes não impressionados. II. - A imunidade tributária do art. 150, VI, d, C.F., não abrange as capas duras auto-encadernáveis utilizadas na distribuição de obras para o fim de incrementar a venda de jornais. III. - RE conhecido e provido. Agravo não provido." (RE-325.334/SP; Rel. Min. CARLOS VELLOSO; DJ 19-09-03; 2ª Turma)

"Ementa: Tributário. Imunidade conferida pelo art. 150, VI, "d" da Constituição. Impossibilidade de ser estendida a outros insumos não compreendidos no significado da expressão "papel destinado à sua impressão". Precedentes do Tribunal - Incabível a condenação em honorários advocatícios na ação de mandado de segurança, nos termos da

Simula 512/STF. Agravos regimentais desprovidos.”

(RE 324600 AgR / SP - SÃO PAULO AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. ELLEN GRACIE Julgamento: 03/09/2002 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação: DJ DATA-25-10-2002)

5.5 - IMUNIDADES DE TAXAS E CONTRIBUIÇÕES:

A seguir, citaremos diversos exemplos de espécies imunizantes que vêm a corroborar o entendimento de que as imunidades tributárias transcendem os impostos.

a) Assegurou-se, na Carta Magna, a todos a gratuidade ao 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 a defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

XXXIV - São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;

b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para a defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal.”

b) Garantiu-se constitucionalmente a gratuidade do casamento civil:

“Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

§1º O casamento é civil e gratuita a celebração”.

c) Se o transporte coletivo urbano vier a ser remunerado através de taxa, prevalecerá a imunidade aos maiores de sessenta e cinco anos:

“Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem estar e garantindo-lhes o direito à vida.

§ 2º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.”

d) O cidadão que propuser ação popular estará imune às custas judiciais:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou à entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

e) Àqueles reconhecidamente pobres, nos termos da lei, é conferida a imunidade referente às taxas de registro civil de casamento e de certidão de

óbito:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:

- a) o registro civil de nascimento;*
- b) a certidão de óbito;”*

f) Quem impetrar *habeas corpus*, *habeas data*, e os atos necessários ao exercício da cidadania:

“Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

*LXXVII - são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania”;*

g) Estão imunes ao pagamento da contribuição previdenciária os trabalhadores e demais segurados da previdência social, no que tange os proventos da aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social, de que trata o art. 201 da CF/88.

h) 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:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recurso proveniente dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

§ 7º. São isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

Temos, ainda, as seguintes decisões do STF sobre a matéria, *verbis*:

“EMENTA: Recurso extraordinário. Contribuição Social. COFINS. Incidência. Inconstitucionalidade. 2. A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea “d”, da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. 3. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes. 4. Recurso extraordinário não conhecido.” (RE-211782 / PR; Relator Min. NÉRI DA SILVEIRA; Publicação DJ 24-03-00; 2ª Turma)

“Ementa: EMENTA: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e

generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.”

(RE 346582 AgR/RJ - RIO DE JANEIRO AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento: 12/11/2002; Órgão Julgador: Segunda Turma Publicação: DJ DATA-14-02-2003)

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.”

(RE 265232 AgR/SP - AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA; Julgamento:18/06/2002; Órgão Julgador: Segunda Turma; Publicação: DJ DATA-02-08-2002)

5.6 - IMUNIDADE DO IPI SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR

Define a CF/88 em seu art. 153, VI, § 3º, III:

“Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

(...)

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

Ao dispor sobre esta hipótese, o legislador criou um novo campo de imunidade tributária, inobstante a atecnia terminológica verificada. Trata-se de imunidade objetiva, a medida que todo produto industrializado que seja destinado ao exterior não poderá sofrer tributação.

Para Ives Gandra da Silva Martins⁴⁰:

“O §3º. Do art. 153, III, portanto, reflete o bom-senso do legislador constitucional em tornar imunes todos os produtos industrializados para a exortação do IPI, como que não obstaculizam a competitividade internacional de nossos produtos no cenário mundial.”

Qualquer tentativa da União, a pretexto de aplicar por analogia o disposto no art. 155, X, a , da CF/88, no sentido de tributar os produtos semi-elaborados, é despropositada e inconstitucional.

Segundo o art. 46 do CTN o industrializado é o produto “*que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.*” Portanto qualquer produto que tenha sido submetido à operação que lhe modifique a natureza e/ou finalidade, ou aperfeiçoado para consumo, considera-se industrializado, e logo será imune quando se destinar à exportação.

⁴⁰ Martins, Ives Gandra da Silva. Comentários à constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1990. v.6, t1, p. 306.

No entendimento de Roque Antônio Carrazza⁴¹, o benefício deve alcançar não apenas os exportadores de produtos industrializados, mas todos quanto contribuírem para que a exportação se efetive. Utilizando-se de interpretação de cunho teleológica, defende que a imunidade aqui prevista deve abranger todas as operações que, de algum modo, concorram para que se perfeçam a venda para o exterior do produto industrializado.

Já Yoshiaki Ichihara⁴² entende que ser imune somente a operação de exportação, isto é, o negócio jurídico que remete produtos industrializados ao exterior. Alega que o IPI é um imposto plurifásico, cada operação constitui-se num fato gerador independente e autônomo, não sendo possível a extensão do benefício a todos que contribuíram para que o produto chegasse ao exterior, tanto pela falta de fundamento jurídico, como pela impossibilidade fática de mesurar ou identificar todos os produtos destinados ao exterior.

5.7 - IMUNIDADE DO IMPOSTO TERRITORIAL RURAL SOBRE PEQUENAS GLEBAS RURAIS

Preceitua o art. 153, VI, § 4º, da CF/88:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VI - propriedade territorial rural;

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI terá sua alíquota fixada de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas

⁴¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p.497

⁴² ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas, 2000, p.315

glebas rurais., definidas em lei, quando as explore, só ou com a família, o proprietário que não possua outro imóvel."

A imunidade aqui prevista está voltada única e exclusivamente ao ITR e aplica-se somente ao imóvel localizado na zona rural. Não poderá o proprietário empregar outras pessoas ou possuir qualquer outro imóvel.

O preceito é infeliz em muitos aspectos, pois deveria admitir a contratação de pessoas para que se pudesse livrar a família do pequeno produtor rural do fardo da roça, para que estes pudessem frequentar escolas, se qualificar. Descabida a vinculação da concessão de imunidade à proibição de tomar empregados, de vando também permitir ao proprietário crescer, agregando novas glebas, e não confiná-lo ao minifúndio.

É uma imunidade mista pois leva em questão aspectos subjetivos (pessoa que não tenha outra propriedade, cultive só ou com a família, sem utilizar-se de serviços de terceiros) e elementos objetivos (ser a propriedade pequena, localizada na zona rural).

Roque Carrazza⁴³ defende a idéia de que, enquanto lei complementar não vier a definir os parâmetros para configurar-se uma pequena gleba rural deve-se adotar, analogicamente, o disposto no art. 191 da CF e tomar-se o valor de 50 hectares como limite a sua configuração.

⁴³ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 6 ed. São Paulo, Malheiros, 1994, p.498

Portanto, esta imunidade caminha em direção oposta ao desenvolvimento e à produtividade, não tendo o dispositivo atingido a finalidade que deveria ter perseguido, no sentido de fomentar o desenvolvimento dos pequenos produtores rurais, mas sim agindo muitas vezes como entrave ao desenvolvimento.

5.8 - IMUNIDADE DO OURO COMO ATIVO FINANCEIRO OU INSTRUMENTO CAMBIAL

Preceituam os arts. 153, V, § 5º, e 155, II, X., c, da CF/88:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

V- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do ‘caput’ deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, ...”

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

X - não incidirá:

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º.”

Nesse sentido, o imposto que incide sobre o ouro é o imposto sobre

Valores Mobiliários, não havendo se falar em imunidade quanto a este. A imunidade aqui verificada é no sentido de que, quando o ouro é definido em lei como ativo financeiro, nenhum outro imposto poderá sobre ele incidir.

A incidência do Imposto de Renda sobre os lucros obtidos na compra e venda de ouro não fere este benefício, uma vez que o fato gerador nos valores mobiliários é sobre operações e o fato gerador daquele imposto é sobre o lucro.

5.9 - IMUNIDADE DO ICMS SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR, EXCLUÍDOS OS SEMI-ELABORADOS

Preceitua a constituição a este respeito:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

X - não incidirá:

a) Sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar.”

A imunidade aqui retratada não difere da já estudada acima relativamente ao IPI, trata-se da mesma intenção do constituinte no sentido de buscar a competitividade dos nossos produtos junto ao mercado exterior.

A única divergência reside no fato de que relativamente ao ICMS o legislador excepcionalizou os produtos semi-elaborados da imunidade. Na prática isso se manifesta da seguinte forma: uma operação de venda de um produto semi-elaborado ao exterior será imune relativamente ao IPI, enquanto para os efeitos do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais será tributada.

Não se utilizou de boa técnica o constituinte ao estatuir tal dicotomia. A razão de ser desta diferenciação consiste em tentar ir de encontro à prática adotada pelos países industrializados no sentido de se utilizarem da nossa matéria prima, ou seja, os produtos semi-elaborados, e obstaculizarem a entrada dos nossos produtos industrializados. Ocorre que o legislador deveria ter estendido este raciocínio quando também à norma imunizadora de IPI, fazendo a mesma ressalva quanto aos produtos semi-elaborados.

Trago, a seguir, decisões do STF sobre a matéria:

“Ementa : É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a imunidade tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal, excludente da incidência do ICMS às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de transporte interestadual de produtos industrializados destinados à exportação. Agravo regimental desprovido.”

(RE 340855 AgR/MG; Relator(a): Min. ELLEN GRACIE; Julgamento:03/09/2002; Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação: DJ DATA-04-10-2002)

“Ementa: EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. - Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido.”

*(RE 212637/MG; Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO
 Julgamento: 25/05/1999; Órgão Julgador: Segunda
 Turma; Publicação: DJ DATA-17-09-1999)*

5.10 - IMUNIDADE DO ICMS QUE DESTINEM A OUTROS ESTADOS PETRÓLEO, INCLUSIVE LUBRIFICANTES, COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS DELE DERIVADOS E ENERGIA ELÉTRICA

Preceitua o art. 155, II, X, b, da CF/88:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

X - não incidirá:

d) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.”

Não se pode incluir nessa imunidade, mesmo sendo considerado como combustível, os provenientes de outras fontes que não o petróleo, tais como o álcool de cana-de-açúcar.

A imunidade aqui tratada abrange somente as operações interestaduais, podendo ser tributadas as operações anteriores ou posteriores se dentro do mesmo Estado.

Ocorre que os Estados, sobre o pretexto da existência de operações simuladas, bem como quando fosse o destinatário de um outro estado consumidor, ficariam tais operações sem tributação de ICMS, instituíram, portanto, a cobrança do ICMS presumido, vindo a lei complementar n.º 87 de 13/09/96 normatizar essa prática atribuindo responsabilidade ao remetente para o pagamento do ICMS.

A inconstitucionalidade do art. 9º da supracitada lei é manifesta, já que por via de lei complementar determina a tributação de uma situação já prevista na Constituição como imune.

Sentenciou o STF em decisão a cerca desta espécie imunizante:

“Ementa: EMENTA: SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEL E OUTROS DERIVADOS DE PETRÓLEO. LEGITIMIDADE. PRECEDENTES. A legitimidade do regime de recolhimento do ICMS por substituição tributária foi afirmada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 213.396, de minha relatoria. Entendimento reiterado nos REs 220.308, Relator Ministro Marco Aurélio, e 216.867, Relator Ministro Moreira Alves, entre outros. A imunidade ou hipótese de não-incidência contemplada na alínea “b” do inc. X do § 2.º do art. 155 restringe-se ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino da mercadoria, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos, independentemente de se tratar de consumidor final ou intermediário. Entendimento adotado no julgamento do RE 198.088, de que fui relator. No mesmo sentido, o RE 227.466-AgR, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, o RE 272.127-AgR, Relatora Ministra Ellen Gracie, e o RE 201.703, Relator Ministro Moreira Alves. Agravo regimental desprovido”

(RE 190992 AgR / RN - RIO GRANDE DO NORTE AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO Julgamento: 12/11/2002; Órgão Julgador: Primeira Turma; Publicação:DJ DATA-19-12-2002)

“EMENTA: ICMS. Operações interestaduais. Artigo 155, § 2º, X, “b”, da Constituição. - O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 198.088, assim decidiu: “TRIBUTÁRIO. ICMS. LUBRIFICANTES E COMBUSTÍVEIS LÍQUIDOS E GASOSOS, DERIVADOS DO PETRÓLEO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. IMUNIDADE DO ART. 155, §

2º, X, B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Conseqüente descabimento das teses da imunidade e da inconstitucionalidade dos textos legais, com que a empresa consumidora dos produtos em causa pretendeu obviar, no caso, a exigência tributária do Estado de São Paulo. Recurso conhecido, mas desprovido." - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido." (RE-201703 / ES; Relator Min. MOREIRA ALVES; Publicação DJ 14-12-01; 1º Turma)

"Ementa: AGRADO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONSUMIDOR FINAL. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. ICMS. IMUNIDADE. É legítima a cobrança de ICMS sobre operações de compra de combustíveis, em outro Estado, por consumidor final. Imunidade tributária. Inexistência. Precedente do Pleno do Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental não provido".

(RE 224630 AgR / DF - DISTRITO FEDERAL AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA Julgamento: 21/08/2001 Órgão Julgador: Segunda Turma; Publicação: DJ DATA-05-10-01)

5.11 - IMUNIDADE DO ICMS, TOMANDO COMO BASE DE CÁLCULO O IPI, QUANDO CONFIGURE FATO GERADOR DOS DOIS IMPOSTOS

Determina a constituição pátria:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior;

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuinte e relativa a produto destinado à industrialização ou a comercialização, configure fato gerador dos dois impostos.”

Pelo texto constitucional não está acobertado pela imunidade o industrial ou equiparado que realizar operações para consumidor final, seja para consumo ou para integração do ativo permanente, ou seja, quando não sujeito a posterior saída tributada.

5.12 - IMUNIDADE NA EXPORTAÇÃO AO EXTERIOR DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS, POR LEI COMPLEMENTAR

Os artigos 155, XII, alínea e, e 156, III, § 3º, II, da CF/88 determinaram que caberia a lei complementar excluir da incidência dos

impostos tratados nesses artigos, nas exportações ao exterior, serviços e produtos além dos já mencionados por esses artigos.

Emana deste dispositivo controvérsia se tal “*exclusão de incidência*” configuraria isenção ou imunidade. O entendimento majoritário é no sentido de tratar-se de regra imunizante, já que esta lei complementar não poderia acutillar a autonomia dos Estados e do Distrito Federal, só poderá prosperar tal benefício quando for relevante ao interesse nacional

Trago, a seguir, decisão jurisprudencial, pertinente a matéria:

“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR: IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇO: DISTINÇÃO. C.F., art. 155, II, § 2º, IV, X, a, XII, e. I. - ICMS: hipóteses de incidência distintas: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestações de serviço interestadual e intermunicipal e de comunicações: C.F., art. 155, II. II. - A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto: operações que destinem ao exterior tais produtos, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, a. III. - Deixou expresso a C.F., art. 155, § 2º, XII, e, que as prestações de serviços poderão ser excluídas, nas exportações para o exterior, mediante lei complementar. IV. - Incidência do ICMS sobre a prestação de serviço de transporte interestadual, no território

nacional, incidindo a alíquota estabelecida por resolução do Senado Federal: C.F., art. 155, § 2º, IV. V. - R.E. conhecido e provido.” (RE-212637 / MG; Relator Min. CARLOS VELLOSO; Publicação DJ 17-09-99; 2ª Turma)

5.13 - OUTRAS HIPÓTESES DE IMUNIDADE:

A seguir, elencaremos as demais espécies imunizantes prevista em nossa Constituição Federal:

a) Imunidade sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, prevista no art. 155, II, § 3º, da CF/88.

b) Imunidade do ITBI, em relação aos direitos de garantia de bens imóveis, regulado no art. 156, II da CF/88.

c) Imunidade do ITBI na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos, na fusão, incorporação, cisão, ou extinção de pessoas jurídicas, plasmada no art. 156, II, § 2º, I da Constituição Federal.

d) Imunidade na desapropriação para fins de reforma agrária, preceituada pelo art. 184, § 5º da CF/88.

e) Imunidade das contribuições sociais, se, após completar as exigências, continuar o servidor em atividade, introduzida pela Emenda Constitucional de 20/98 em seu art. 8º, § 5º.

VI – QUAIS OS CRITÉRIOS UTILIZADOS PELO LEGISLADOR CONSTITUINTE NA ESCOLHA DAS HIPÓTESES IMUNIZANTES?

O presente capítulo tem por escopo a realização de uma análise crítica a respeito das matérias e situações fáticas eleitas pelos legisladores constituintes como merecedoras da não incidência constitucionalmente estabelecida.

Pretendemos, portanto, investigar os nuances morais e políticas que cercam a tributação e, em última instância, as imunidades tributárias, uma vez que as mesmas decorrem de escolhas, opções, do legislativo que terão vultosa repercussão econômica na iniciativa privada (contribuintes) e nos cofres públicos.

As imunidades tributárias geram significativa redução na arrecadação estatal, uma vez que através delas o Estado abre mão de tributar diversas pessoas, bens e situações que seriam, aprioristicamente, merecedoras da incidência da legislação tributária.

Podemos questionar por que determinadas pessoas, coisas e/ou situações foram escolhidas pelo legislador constituinte como merecedoras de imunidade tributária e outras, de igual ou maior relevância social, não o foram. Quais os fatores políticos, econômicos e sociológicos norteadores dessas “opções” legislativas?

Destarte, para que possamos responder a estes questionamentos, faz-se oportuno que procedamos a um estudo sobre a moral tributária estatal, dos seus agentes, e dos contribuintes. Tal análise tomará por base as reflexões realizadas pelo jurista de origem germânica Klaus Tipke, em sua obra "*Besteuerungsmoral und Steuermoral*", traduzida para o espanhol por Pedro M. Herrera Molina sob o título de "*Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*".

A importância desta incursão axiológica, no que diz respeito à tributação estatal, reside no fato de que as imunidades tributárias nada mais são do que opções legislativas e, portanto, políticas, que impedem o Estado de realizar a tributação sobre determinadas pessoas, coisas e/ou relações.

Procuraremos interpretar a obra deste conceituado autor que nos chama à reflexão sobre o Direito Tributário e sua capacidade de se tornar verdadeiramente um sistema normativo, tal as pressões políticas e econômicas que sofrem os responsáveis pela sua elaboração e aplicação.

Klaus Tipke não apenas desenvolveu estudos teóricos sobre o tema, mas também, na qualidade de magistrado, foi obrigado a enfrentá-los no seu exercício funcional. É esta faceta prática, posta em sua obra, que nos permite desmistificar o assunto, expondo-o sem subterfúgios, fomentando a idéia da criação de uma nova moral tributária, no lugar da obrigação medieval de pagar tributos, sugerida aos fiéis nas antigas pregações religiosas, movidas, muitas vezes, pelos interesses estreitos, inclusive pecuniários, que ligavam a Igreja aos governantes.

E nesta moral, passando pela liberdade individual, mas indo além, o que importa é a igualdade de fato, corolário do Estado Social de Direito, a qual, segundo o autor, só pode ser alcançada por uma legislação baseada no critério da capacidade econômica (contributiva, na nossa terminologia) de cada um, que seja aplicada de forma a garantir a repartição igualitária do ônus tributário.

Logo na introdução de seu trabalho, nos instiga com uma velha questão: a imoralidade tributária de muitos cidadãos não seria consequência da própria deficiência moral estatal?

Antes da mais nada, define a ética como disciplina filosófica (teoria) que formula as regras e princípios do agir moralmente (prática). Por conseguinte, a ética tributária seria a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes constituídos (Legislativo, Executivo e Judiciário) e pelo cidadão contribuinte. Neste estudo, dever-se-ia responder a seguinte pergunta, posta pelo autor: "Que princípios ou valores convincentes e razoáveis devem inspirar a atuação dos poderes públicos e dos cidadãos para que a tributação possa ser considerada justa?".

Desta primeira indagação podemos extrair muitas outras: quais impostos permitiriam distribuir de maneira igualitária a carga fiscal, ou como poderia ser justificada uma distribuição desigual de tal carga, ou se diz respeito à moral tributária o desperdício da arrecadação pelo Executivo, ou ainda, no que tange ao estudo que se presta a presente dissertação: como se justificaria a concessão de imunidades a determinadas atividades e/ou

produtos, enquanto outros de relevância análoga estariam alijados deste benefício estatal?

Pergunta também sobre a imoralidade no comportamento dos cidadãos que descumprem a legislação tributária, seja por considerá-la injusta ou inconstitucional, seja porque evitam pagar seus impostos motivados pela má utilização estatal dos tributos arrecadados ou, ainda, por não compreenderem as normas da tributação, cada vez mais voláteis e complicadas.

O jurista alemão defende que o Direito Tributário não pode prescindir da Ética e da Moral, para isto defende uma postura mais realista dos filósofos do direito no tratamento da questão, sob pena de verem seus espaços na discussão sobre a justiça ou sobre a razoabilidade dos tributos ocupados pelos economistas, muito mais proficuos nestas questões.

6.1. ÉTICA TRIBUTÁRIA DOS PODERES PÚBLICOS

6.1.1 ÉTICA TRIBUTÁRIA DO LEGISLADOR

Klaus Tipke defende a necessidade de que seja estabelecido um princípio tributário objetivamente justo, que possa ser aplicado a todos os impostos. Adverte que sem impostos e contribuintes não haveria sequer Estado, quanto mais Estado Social de Direito, e que por ser de Direito, tal Estado deve atuar com justiça. Esta deve ser a maior aspiração estatal, e é por isso mesmo que várias constituições invocam expressamente o princípio da justiça tributária. Esta justiça deve estar presente também na distribuição da

carga tributária pela população, pois todos devem dividir de forma justa os direitos e ônus advindos da vida em sociedade.

O autor cita K. Offerhaus, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal Alemão, que defende em sua obra "*Die Steuerberatung; num. 11; p. III* " que o Direito Tributário deve incorporar-se, na medida do possível, ao ordenamento jurídico, em seu conjunto, e aos valores que o inspiram. Sendo assim, incabível a arbitrariedade no Direito Tributário, devendo opor-se ao positivismo e ao nihilismo fiscais, e buscando-se uma ética do Estado e dos contribuintes que preserve os direitos fundamentais fixadores de limites indisponíveis à sociedade.

O caminho a ser percorrido, desde o princípio abstrato da Justiça até os últimos detalhes de um Código, deve obedecer aos ditames de uma ética jurídica. O tributarista não poderia nunca se afastar da realidade enfrentada pelo Direito Tributário. Além disso, não poderia deixar de acumular conhecimentos imprescindíveis acerca de ética filosófica, do Direito Constitucional, além de outros ramos do Direito, e dos fundamentos das ciências econômicas.

De modo geral, pode-se afirmar que a Justiça pressupõe princípios, valores ou regras. Os princípios devem ser generalizados ou racionalizados de modo universal. Por exemplo, se duas pessoas possuem a mesma capacidade de pagamento de tributos, devem pagar o mesmo valor. A quebra injustificada dos princípios cria privilégios e discriminações. Para que a Justiça seja alcançada, o princípio fundamental deve ser adequado à realidade, ou seja, aplicável à todos.

Só poderá encontrar tais princípios adequados à realidade quem estiver familiarizado com esta, bem como não seja parcial nem parte interessada, devendo, do mesmo modo, considerar as conseqüências práticas da aplicação destes princípios. Com toda esta carga de realismo, fica evidente que estes princípios não podem somente ser deduzidos da letra fria das Constituições.

Afirma, ainda, que como todo sistema jurídico justo, também o sistema tributário é uma construção mental fundada em princípios adequados à realidade, coerentes e levados até suas últimas conseqüências. Esta construção não pode ser erigida no vazio; tem um fundamento empírico referido à realidade e deriva de um princípio ético fundamental (eventualmente de vários princípios). Do princípio fundamental devem ser deduzidos subprincípios e, por fim, preceitos concretos. Assim se constitui um sistema jurídico. Tal sistema contribui essencialmente para dotar o direito de uma perspectiva de conjunto, simplificá-lo e fazê-lo compreensível.

Para Klaus Tipke, o único princípio possível de ser adotado é o da capacidade econômica, pois é estabelecido sobre quanto o cidadão pode contribuir para o Estado, e não sobre o que tem feito este pelo indivíduo. Esta visão é a única que corresponde às exigências do Estado Social. Cita, para reforçar seu argumento, algumas constituições de Estados de Direito que de forma expressa adotam tal princípio, entre elas a brasileira. Mesmo na Alemanha, onde tal princípio não faz parte do texto constitucional, é considerado como termo de comparação para aplicação do princípio de igualdade.

Definido o princípio fundamental como o da capacidade econômica, ressalva que a renda a ser gravada só pode ser a disponível para pagamento de impostos, sob pena de esgotamento da renda do contribuinte se excedido este limite.

Defende, ainda, que a renda obtida pelo trabalho seja menos gravada que a proveniente de rendimentos de capital, pois entende que o valor moral do trabalho tem maior peso que aquele fator baseado numa mescla de jogo de azar e habilidade dos acionistas.

Apesar de admitir os inúmeros problemas teóricos, e até os originados pela prática de sua implementação, como a dificuldade em se determinar qual parcela da renda será objeto de tributação, acredita que o Imposto sobre a Renda seja o ideal, para que o princípio fundamental da capacidade econômica possa ser obedecido.

Parte do pressuposto de que, para as mais diversas questões levantadas, sempre será possível encontrar soluções, de acordo como o critério adotado. Menciona, por exemplo, a dedução adotada em alguns países, quando do estabelecimento da renda a ser tributada, em relação às despesas com transporte entre casa dos contribuintes e o trabalho.

Mostra assim que uma legislação mal elaborada e mal aplicada pode inviabilizar, na prática, a adoção de um princípio de justiça tributária, creditando este insucesso na arrecadação à concessão de inúmeros benefícios fiscais e à maciça fraude presente no recolhimento de tributos.

Segundo Tipke, o Estado Social necessita de muitos recursos financeiros, pois não busca apenas amparar necessitados, mas sim, obter uma igualdade de fato, uma igualdade de oportunidades, e a manutenção da paz social. Para isto, não pode ser transformado num Estado de mínimos que apenas proteja a igualdade e a propriedade.

Tipke analisa ainda a teoria impositiva de Paul Kirchhof ao defender que uma Constituição deve estabelecer estritos limites à tributação estatal, e não apenas a simples proibição ao confisco. Extraíndo tais limites impostos à atividade tributária do próprio texto do artigo 14 da Carta Magna Alemã, mais precisamente do termo "*igualmente*" ali utilizado.

Na interpretação de Kirchhof, a proporção entre a parte da renda que deve ser conservada pelo contribuinte e a destinada ao pagamento dos tributos, deve ser aproximadamente a que corresponda a uma divisão em partes iguais. Tal entendimento provavelmente inspirou-se nos escritos aristotélicos, para definir o termo médio como o limite da tributação.

O autor discorda de modo veemente de tal interpretação, lembrando que a adoção de tal entendimento inviabilizaria a progressividade na imposição dos tributos, imprescindível na redistribuição de renda a ser efetivada pelo Estado Social. Na verdade, para Tipke, o que a Constituição busca resguardar, com a utilização do vocábulo "*igualmente*" no texto do artigo 14 GG, é a função social que deve revestir a propriedade.

Não existe nenhum dado empírico que fundamente com segurança a imposição de limites concretos na tributação, havendo inclusive diferenças étnicas, variando, portanto, de um povo para outro a capacidade de suportar o pagamento de impostos. Além disso, a carga tributária total a que se submete, atualmente, o contribuinte, levando-se em conta os mais diversos impostos exigidos, torna impraticável o estabelecimento de limites tão precisos.

Alerta também para a possibilidade de que, ao se elevar demasiadamente o limite de tributação, poder-se-á estimular as grandes empresas a promoverem uma simples transferência de capitais e, até mesmo, a mudança destas empresas para países com menor carga tributária. Considera então que, nas relações entre os países industrializados, além de uma prática fiscal honesta, existe outra lesiva que cria benefícios fiscais para atrair investimentos e capitais estrangeiros, fomentando a fraude fiscal no país originário. Os que defendem esta prática nociva alegam que ela impede a fúria arrecadatória por parte dos Estados.

De todo modo, como o capital dispõe de mecanismos de reação globais, resultado de sua alta volatilidade, onera-se o contribuinte que aufera renda com seu trabalho para compensar as eventuais perdas de arrecadação oriundas da capacidade de reação global das grandes empresas. Para evitar este quadro, e buscando que seja estabelecida uma concorrência empresarial a partir da qualidade do que é produzido e não baseada na obtenção de vantagens fiscais, propõe a assinatura de tratados internacionais justos.

No que concerne à justificação dos impostos de ordenamento, que teoricamente possuiriam a função de ordenar condutas, por isso mesmo

também chamados de impostos com fins sociais ou não fiscais, não considera que os mesmos sejam orientados pelo princípio da igualdade conforme a capacidade econômica. Na sua maioria, para Tipke, não passam de benefícios fiscais concedidos sob o manto de um suposto fim de política (financeira, econômica, social, de construção de moradias etc.).

Ressalta que tais benefícios fiscais provocam uma sensível redução na participação dos impostos em relação ao Produto Interno Bruto, sem falar que, invariavelmente, tais benesses são dirigidas às camadas mais bem aquinhoadas da população.

O grande problema gerado pela concessão dos benefícios fiscais, na opinião do autor, é que além de não serem condizentes com uma verdadeira economia de mercado, por distorcerem a livre concorrência e possibilitar a acomodação empresarial, não permitem prever com exatidão se alcançarão os resultados pretendidos, sendo muito comum a constatação de desperdício de recursos públicos, quando indevidamente aplicados determinados benefícios fiscais.

Tal raciocínio desenvolvido por Tipke é de grande importância para o estudo do instituto das imunidades tributárias, tendo em vista que deve-se investigar se, na prática, esta não isenção constitucionalmente consagrada estaria atingindo ao fim perseguido pelo legislador originário.

Para alguns economistas que defendem esta política, não se deve buscar a Justiça no Direito Tributário, mas a otimização deste, dentro de uma perspectiva econômica. Ocorre, no entanto, que a prática nos mostra que

muitas vezes a concessão de tais benefícios fiscais é produto somente da pressão exercida sobre os parlamentares, por determinados grupos e setores da economia, visando exclusivamente seus próprios interesses em conservar situações já existentes e que lhe são favoráveis.

Tipke conclui esta análise lembrando que ao contrário do princípio da igualdade tributária conforme a capacidade econômica, que é de ordem geral, o estabelecimento e a concessão de benefícios fiscais só dizem respeito a alguns poucos. Isto posto, o legislador ao criar tais impostos de ordenamento, só o poderá fazer por razões de interesse geral devidamente comprovadas, sob pena de, assim não procedendo, agir de forma imoral, pois os demais contribuintes não beneficiados com a nova legislação terão necessariamente aumentada sua carga tributária, visando compensar a conseqüente queda na arrecadação.

Citando autores como J. Isensee, para quem a igualdade é decidida na execução da lei, e Habermas, que advoga a tese de que o caráter de norma jurídica de determinado mandamento deixaria de existir na hipótese do não cumprimento dessa norma ser possível para alguns, pois toda lei deve impor cumprimento geral e incondicional, reforça o posicionamento expresso no parágrafo anterior.

6.1.2 ÉTICA FISCAL DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

De acordo com o preconizado no Código Tributário alemão, a administração pública tem a função de arrecadar os tributos com igualdade e de

acordo com a lei, evitando a evasão fiscal e a aplicação contra o direito das normas tributárias, observando-se que, na prática, não há como se impedir o cometimento de delitos fiscais.

Entretanto, não se pode utilizar outros meios para a comprovação de infração ao fisco que tenham sido objeto de denúncia, deve-se respeitar o devido processo legal, informando-se constantemente o contribuinte, em suposto débito, a respeito do procedimento administrativo-tributário.

Os funcionários da Fazenda devem primar pela tutela do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estimulados em sua atividade ou receber qualquer remuneração como contraprestação pelo aumento da arrecadação, pois não se trata de arrecadar ao máximo com a utilização de qualquer expediente.

6.1.3 CARÊNCIAS NA MORAL LEGISLATIVA

Os políticos, de maneira geral, defendem a justiça tributária, mas, preocupados com as próximas eleições, não apontam quais os grupos que devem perder seus privilégios. Não se fala de política fiscal justa, mas sim favorável, seja para empresas, seja para trabalhadores.

A necessidade de reformas na legislação tributária sempre encontra uma oposição, pois os interesses de determinados grupos sempre acabam sobrepondo-se ao interesse geral, consagrando-se, assim, os privilégios daqueles.

Um sistema de normas não deve apresentar contradições, entretanto os técnicos fazendários que as elaboram, ou não obedecem a este princípio ou sucumbem às razões políticas.

O legislador atua de forma imoral ao editar leis inconstitucionais ou, ainda, quando não as derroga ou modifica, conferindo eficácia a regramentos desprovidos, em sua essência, de validade.

Tipke critica veementemente o sigilo dos dados bancários que, sob o falso apelo da preservação do Estado de Direito, faz com que os contribuintes honestos paguem pelos sonegadores.

6.1.4 CARÊNCIAS MORAIS NA APLICAÇÃO DA LEI

A grande quantidade de leis tributárias, e a não sistematização destas, conduzem ao seu descumprimento ou a uma má aplicação, resultando, assim, em injustiça.

Diante desta realidade, os contadores e advogados procuram aproveitar as brechas na legislação para que seus clientes recolham o mínimo possível de tributos.

Como, na maioria dos casos, os fiscais fazendários não possuem tempo hábil para a assimilação e para a adequada aplicação do conjunto de

normas tributárias, acabam por simplificar o seu trabalho, em prejuízo ora do contribuinte, ora dos cofres públicos.

6.1.5 OS TRIBUNAIS E A MORALIDADE FISCAL

Na hipótese do legislador não atuar de acordo com os princípios da justiça e da moral tributária, o Tribunal Constitucional da Alemanha deve fixar e aplicar tais princípios, quando convocado a dizer o Direito.

Ocorre que as exigências impostas pelo referido Tribunal, para a admissibilidade das questões de inconstitucionalidade, são tamanhas que a maioria dos juízes desistem de se aprofundar no caso, colocando a margem as questões da ética no Direito Tributário.

Os políticos, utilizando-se do pseudo-argumento do interesse da coletividade, demonstram um apetite insaciável pelo dinheiro do contribuinte, cabendo a jurisprudência constitucional estabelecer limites à tributação, evitando, assim, que o legislador abandone o princípio da justiça, funcionando o Judiciário como um verdadeiro guardião da moralidade fiscal.

A principal tarefa do Tribunal Constitucional deveria ser exigir do legislador a realização da igualdade tributária, a partir da efetivação do princípio da capacidade econômica do contribuinte, deixando a cargo daquele a solução no que diz respeito à implementação do referido princípio, concebido como conceito jurídico indeterminado. Sendo assim, não estando

preenchido o conteúdo do princípio, caberia ao legislador fazê-lo de modo razoável e com equidade.

Não cabe, no entanto, ao Tribunal Constitucional interferir na pluralidade de valores inspiradora da legislação, pois não é função isolada dos juizes a construção dos valores de uma sociedade nem muito menos a interpretação parcial dos mesmos, sob pena de se ver instalada uma tirania do Judiciário.

O comportamento omissivo em muitos casos do Tribunal Constitucional Alemão tem provocado o caos tributário e feito com que o Direito Tributário se veja transformado em um emaranhado impenetrável. Tipke exemplifica afirmando que é o que sucede quando aquela corte se abstém de comprovar a adequabilidade na concessão de certos benefícios fiscais ou, ainda, sua necessidade ou proporcionalidade em relação aos fins perseguidos.

Além disso, alegando necessidades orçamentárias do Estado, confere para suas decisões efeito *ex-nunc*, não havendo sanção a atingir a situação inconstitucional passada, o que leva o legislador, em face desta impunidade, a descuidar de sua responsabilidade na edição de normas conforme a Constituição.

Ao Fisco restaria a obrigação de disponibilizar reservas em seu orçamento com o fim de indenizar os contribuintes lesados, em se admitindo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária com efeito *extunc*, como defende o autor.

6.1.6 O DESPERDÍCIO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO REFLEXO DA MORAL ESTATAL

Klaus Tipke suscita a seguinte questão: O destino da arrecadação tributária é relevante juridicamente para o contribuinte? Para respondê-la cita Paul Kirchhof que não reconhece direito ao contribuinte de limitar ou proibir a utilização do dinheiro público, pois caberia ao Estado a tarefa de, através de uma planificação orçamentária, colocar em prática seus projetos governamentais.

Para o autor, não cabe ao Poder Judiciário, em princípio, pronunciar-se sobre a alocação orçamentária realizada pelo legislativo dos recursos arrecadados.

Na verdade, nos dias de hoje, o Parlamento é visto como o grande motor dos gastos públicos e não mais como um freio a esta ganção promovida pelo governo.

Na Alemanha, a Federação dos Contribuintes costuma denunciar o desperdício de recursos promovido pela atuação dos parlamentares e do governo através da publicação do "Livro Negro do Desperdício Público", no qual são relacionados os mais diversos casos de malversação do produto da arrecadação tributária.

No referido Estado, a sonegação fiscal é duramente combatida, inclusive com sanções na esfera penal, já o desperdício dos recursos públicos é bem mais tolerado, sendo os responsáveis sujeitos apenas as críticas da mencionada Federação dos Contribuintes e ao controle do Tribunal de Contas. Segundo esta entidade, o mesmo Estado que promove o desperdício utiliza outro parâmetro, bem mais rigoroso, para exigir moral fiscal dos contribuintes, ou impô-la por meio da aplicação de duras sanções.

Mas, afinal, o que pode ser considerado desperdício? O que pode ser definido como bem comum merecedor de investimento público?

O financiamento público das campanhas eleitorais seria desperdício? Como vemos, é questão polêmica a definição do que é realmente interesse público e o que não passa de má utilização estatal dos recursos disponibilizados.

Tal discussão nos remete ao tema abordado na presente monografia – Imunidades Tributárias – quais seriam os produtos, serviços ou situações efetivamente merecedoras da não-tributação decorrente deste instituto? Quais representariam, em essência, interesse público merecedores da proteção constitucional?

6.2. ÉTICA FISCAL DO CONTRIBUINTE

6.2.1 O DEVER DE CONTRIBUIR E O SEU DESCUMPRIMENTO

A Constituição Alemã não prevê o dever de pagar impostos por parte dos contribuintes, no entanto, as leis são regras que obrigam a todos indistintamente, em outras palavras, são dotadas de generalidade, mesmo assim, o cumprimento das leis, considerado como um dever moral, não é garantido. Tipke cita como exemplo a Rússia, que contempla em sua Carta Magna o dever do cidadão de pagar os tributos devidos, o que não impede que apenas um por cento da população russa cumpra com seus deveres fiscais, restando, assim, demonstrada a imoral tributária dominante naquele Estado.

Em se tratando da legislação tributária, o contribuinte pode evitar o pagamento dos impostos devidos praticando a elisão fiscal, um verdadeiro planejamento tributário; a fraude; ou a sonegação.

Se o contribuinte pratica a elisão fiscal de modo consciente, fugindo de forma legal da incidência do imposto, não haveria imoralidade. Teríamos apenas o exercício da liberdade garantida pelo Estado de Direito, mesmo que seja praticada com a ajuda de um profissional especializado. Insurgindo-se contra tal expediente, o legislador tem se esforçado em editar normas cada vez mais complexas, visando coibir esta prática perfeitamente legal.

Imoral, por sua vez, é a conduta de quem procura, através de fraude, pagar menos impostos, inclusive utilizando o expediente de prestar informações falsas ao fisco. O mesmo aplica-se aos sonegadores.

Com relação às obrigações formais, o autor questiona a punição aplicada àqueles, que por não possuírem conhecimento do assunto e não contarem com assessoria competente, cometem erros em suas declarações, inclusive porque a jurisprudência e as instruções da Administração Pública não são vinculantes, já que a lei assim não prevê.

6.2.2 A RELAÇÃO ENTRE A MORAL TRIBUTÁRIA DO ESTADO E DO CONTRIBUINTE

Se as leis não representam modelo ético, mudam continuamente, parecem obedecer aos caprichos legislativos e não consagram valores socialmente relevantes, não podem, por via de consequência, fazer surgir consciência jurídica. Para que a sociedade construa e solidifique convicções jurídico-morais, faz-se necessária a implementação de um processo contínuo, ininterrupto, em que a reiteração de tais valores, por parte do Estado, venha a contribuir para a formação de uma nova consciência social dos contribuintes.

O Direito Tributário parece, desse modo, sofrer um processo de desjurisdificação com a crescente influência política e econômica a que está sendo submetido. A ideologia do partido que está governando não pode obrigar a remendos constantes na legislação. Há perda da consciência moral quando os políticos buscam captar votos, bem como doações para o custeio de

suas campanhas, utilizando-se da concessão de benefícios fiscais a serem suportados por quem paga honestamente seus impostos. Ademais, a mídia noticia constantemente a majoração injustificada dos impostos bem como o desperdício estatal na gestão e nos gastos do dinheiro público.

O Ministério da Fazenda sabe que não basta repetir que o dever de contribuir é um dever social, portanto moral. A renovação do pensamento ético e moral do contribuinte depende da reintrodução da moral na legislação tributária e na gestão dos recursos estatais.

Tipke adverte que ordenamento moralmente renovado é diferente de ordenamento coativo para imposição de leis. Indispensável, então, a formação da opinião pública, com a difusão da idéia de que a adoção por todos de uma conduta moralmente desejada seria boa para todos os contribuintes e que os impostos são imprescindíveis para a execução dos serviços públicos, aqueles que os cidadãos não podem ter acesso por si mesmo, bem como para o desenvolvimento social. Assim, faz-se necessário um rearme moral de todos aqueles que estão envolvidos com a questão fiscal, pois o antigo dever religioso de recolher impostos não é mais aceito pela sociedade, desde o advento da separação do Estado e da Igreja.

Os privilegiados vêem seus benefícios como direitos. Embora as concepções de Justiça possam variar numa sociedade pluralista, a maioria dos cidadãos sabe que precisa do Estado e que, por sua vez, este precisa arrecadar para implementar o funcionamento de sua máquina e para garantir o bem comum. Klauss Tipke afirma que a sonegação não é esporte nacional alemão

e, se alguns resistem a cumprir a lei, podem ter assumido tal postura diante do estado em que se encontra a legislação tributária daquele país.

6.3 REFLEXÕES FINAIS A CERCA DA MORAL TRIBUTÁRIA E DAS HIPÓTESES IMUNIZANTES

De acordo com o que foi acima explicitado, mais importante que o Estado estar ou não alcançando o seu objetivo arrecadatório é que ele esteja agindo com Justiça e substância moral, observando o princípio da igualdade, que justifica a tributação.

Assim sendo, para o Direito Tributário deveria ser importante que ninguém deixasse de pagar o tributo devido, evitando-se, assim, a concessão indiscriminada de isenções e benefícios tributárias, tendo tais favorecidos acesso a serviços públicos custeados pelos seus concidadãos. Logo, a instituição, na Carta Maior, das diversas espécies de imunidades, bem como o estabelecimento de isenções devem ser, necessariamente, motivados por intangíveis razões sociais e/ou econômicas.

Ademais, devemos lembrar que os contribuintes não beneficiados pelas imunidades tributárias acabam por pagar mais tributos para compensar o não pagamento por parte daqueles. Acrescente-se que para que o Direito Tributário possa servir à instituição de uma nova moral tributária o Estado não pode continuar a ser visto pelos contribuintes como somente interessado na pilhagem destes em detrimento do favorecimento de uma minoria que paga pouquíssimo ou quase nenhum tributo.

Na verdade, a ilegal desigualdade estabelecida no tratamento de contribuintes com a mesma capacidade econômica não vem sendo examinada a fundo pelos nossos juristas e pela sociedade, sob o argumento de que não é interesse de determinado contribuinte, enquanto parte processual, o tratamento dispensado pelo Fisco aos demais contribuintes em situação análoga, só cabendo ao cidadão injustiçado questionar a legalidade da exação que lhe é cobrada.

Outra questão preocupante é a da conivência do Estado com o descumprimento generalizado da legislação tributária como, por exemplo, quando concedem perdão a gigantescas dívidas fiscais contraídas por usineiros, ou grandes produtores agrícolas, etc.. Tal postura estatal torna inconstitucional o preceito jurídico violado, que não mais pode obrigar, sob pena de onerar injustamente alguns poucos, e de ferir assim a igualdade na arrecadação tributária. Parte desta desigualdade também é corroborada, conforme explicitamos acima, pela repartição injusta dos benefícios fiscais.

Portanto, o Direito Tributário deveria também se preocupar com a injustiça embutida no texto das leis fiscais, e não apenas com o não cumprimento de uma obrigação tributária por um determinado contribuinte. Caso os operadores do direito analisassem a fundo as eventuais "injustiças" presentes na ordem tributária que nos é apresentada, contribuiriam para a remodelação do Direito Tributário, a fim de que este possa vir a cumprir as exigências constitucionais do Estado de Direito.

O jurista alemão Klaus Tipke, na obra supracitada, promove um apelo à consciência dos cidadãos, muitas vezes embotada pela falta de comunicação entre os contribuintes e o Estado, para que possamos, juntos, repensar o modelo de tributação adoto pelos Estados contemporâneos.

É verdade que Tipke estabeleceu suas considerações a partir da observação da problemática verificada em seu país, a Alemanha. Mesmo assim, este fato não impede que possamos aplicar muitos dos ensinamentos ali expostos à realidade brasileira.

Sua obra é uma verdadeira aula de democracia, quando preocupado com o contribuinte, defende a igualdade no pagamento dos tributos, de acordo com a capacidade de contribuição de cada um.

Tipke tece severas críticas ao legislador, quando deixa de ser representante do povo para atuar como braço ativo e dissimulado do poderio econômico, estando, desse modo, justificadas as concessões de imunidades e benesses tributárias dissociadas de real motivação axiológica.

O jurista alemão diverge, ainda, da postura conservadora adotada pelos tribunais daquele país, principalmente do Tribunal Constitucional, por não levarem em conta o fato de que o Direito é essencialmente dinâmico, é instrumento de transformação social e não pode se ver eternamente engessado em tradições fiscais obsoletas. A segurança jurídica não impede que o injusto seja declarado inconstitucional.

Deve-se, também, atribuir ao Executivo parcela de culpa, no momento em que não estabelece um canal de comunicação eficiente entre o contribuinte e o Estado, não permitindo, portanto, que humilde cidadão possa vir a cumprir de forma consciente seu dever de pagar tributos. Hoje, diante da complexidade da legislação tributária, até os mais especializados encontram dificuldade de interpretar este conjunto normativo.

Ademais, parece-nos preocupante a atitude adotada por alguns contribuintes, que orientados por profissionais de assessoramento buscam pagar cada vez menos tributos, fechando os olhos para as necessidades cada vez maiores do Estado Social, eximindo-se, assim, da responsabilidade social enquanto cidadão.

Talvez tal comportamento decorra do fato de que a legislação tributária deveria possuir como escopo a consecução dos objetivos fundamentais estatais, o que não se aplica a nossa nação.

Desse modo, além de arrecadado de forma mais simples e transparente, o tributo deveria ser fator de inclusão e de desenvolvimento, viabilizando a necessária diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Há quem teça severas críticas a concessão de benefícios fiscais, sob o aduzir de que tal prática teria como escopo apenas beneficiar determinadas categorias produtivas em detrimento das demais não favorecidas com tais benesses.

Para Klaus Tipke, os benefícios fiscais consistem em verdadeira consagração à imoralidade tributária, uma vez que são concedidos a alguns “escolhidos”, e tal escolha deriva diretamente de uma teia de politicagem e tráfico de interesses.

E na sociedade brasileira? Como poderíamos transpor tal crítica à nossa realidade?

Certamente a situação mostra-se ainda mais grave, uma vez que constatamos diariamente a degradação da atividade política em nosso país. Logo, a concessão de isenções encontra-se imersa em um jogo de interesses, em um “toma lá, dá cá”!

Ademais as isenções e os benefícios tributários levam a uma necessária oneração da carga tributária imposta aos demais contribuintes, uma vez que o pagamento de tais tributos, aprioristicamente devidos, não ingressam nos cofres públicos e esta ausência será compensada pela majoração na cobrança de tributos aos contribuintes não beneficiados.

Tal análise nos leva a traçar um paralelo entre a concessão de benefícios fiscais e o instituto das imunidades tributárias. Seria, portanto, esta não isenção constitucionalmente qualificada uma prática imoral?

Para adentrarmos nesta análise faz-se indispensável o estudo da natureza do instituto imunizante. Seria ele um benefício? Seria um favor ao contribuinte? Entendemos que não.

As imunidades nada mais são do que o reconhecimento pela Constituição brasileira da necessidade de resguardar certos princípios fundamentais do regime e a incolumidade de determinados valores éticos e culturais, não se reconhecendo, portanto, a competência para a criação de tributos, vedando-a.

Logo, as hipóteses imunizantes não configuram benefícios fiscais, mas sim a tentativa estatal de estimular, ou pelo menos não onerar, certas pessoas, bens ou atividades, que constitucionalmente restaram protegidas da atividade impositivo-tributária dos entes federativos.

Estas pessoas, bens ou atividades, merecedoras da proteção constitucional pela sua relevância para a sociedade, deveriam ser fomentadas pelo próprio Estado que, diante do reconhecimento de sua incapacidade para resguardá-las, lançou mão do instituto imunizante.

Destarte, não há que se falar em imoralidade ou mesmo inadequação das imunidades diante da realidade sócio-econômica dos Estados e dos contribuintes contemporâneos. A consagração constitucional destas hipóteses é apenas fruto do reconhecimento estatal da impossibilidade de resguardar, por si só, tais situações merecedoras de especial atenção e proteção do Estado, face sua relevância e importância.

VII - SERIA A IMUNIDADE APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS NÃO VINCULADOS?

Conforme restará explicitado no decorrer deste capítulo, parte significativa da doutrina entende ser a imunidade instituto jurídico que diga respeito tão somente aos impostos, por serem estes não vinculados, tendo sido concebidos para o atendimento das despesas gerais do Estado. Entendem pela exclusão da sua aplicação às taxas e às contribuições de melhorias, antessupondo-os como vinculados a uma prestação direta e pessoal ao interessado, não compatível, portanto, com o benefício da imunidade.

Por outro lado, insurgem-se contra tal entendimento eminentes juristas estudiosos dessa questão, conforme demonstraremos a seguir. Por tal motivo, passaremos a expor o posicionamento de alguns dos mais respeitáveis tributaristas pátrios.

Hugo de Brito Machado⁴⁴ inicialmente afirmou que o instituto da imunidade aplicava-se apenas aos tributos não vinculados, tendo posteriormente modificado seu entendimento, confira-se:

“Em edições anteriores afirmamos que a imunidade refere-se apenas aos impostos. Não aos demais tributos. Hoje, porém, já não pensamos assim. A imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar fora do seu alcance. Não obstante, o art. 150, inciso VI, da Constituição Federal de 1988 diz que é vedado à União,

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2001; p.233/234.

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer natureza;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

e

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

No mesmo sentido, José Eduardo Soares⁴⁵ entende que a imunidade não se restringe exclusivamente aos impostos (como se poderia supor da redação contida no art. 150, VI, da CF/88), mas também abrange as taxas e as contribuições sociais. Em sua monografia, ao escrever sobre a imunidade das contribuições, destacou:

“Penso que à imunidade relativa às contribuições sociais devem ser observadas as diretrizes básicas previstas para a imunidade referente aos impostos, isto é, as entidades beneficentes de assistência social (na forma mencionada no § 7º, do art. 195), compreendem as instituições de assistência social (como mencionado na alínea ‘c’ do inciso VI do art. 150).

Embora a CF/88 não conceitue, nem trace os contornos de tais entidades (instituições beneficentes), entendo que sejam as sociedades que, por exemplo, tenham por finalidade a prestação de serviços médicos, odontológicos, hospitalares, farmacêuticos.”

⁴⁵ MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições sociais no sistema tributário. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 174.

Este autor filia-se à corrente doutrinária que entende ser a imunidade extensiva às taxas e às contribuições, não se tratando de um instituto jurídico de aplicação restrita aos impostos, como a própria casuística constitucional o comprova, conforme ressaltou José Eduardo Soares de Melo.

Contraopondo-se a tal entendimento, temos Ives Gandra da Silva Martins⁴⁶, que entende ser o referido instituto aplicável apenas aos impostos, senão vejamos:

“A imunidade diz respeito aos impostos. Não se aplica às outras espécies tributárias. Há uma razão para que assim seja, posto que as demais espécies são vinculadas a determinadas atividades. As taxas têm ou uma faceta contraprestacional de serviços públicos divisíveis ou outra de exercício de poder de polícia. Em outras palavras, as demais espécies tributárias não podem ser objeto de imunidade constitucional porque estão vinculadas a suas finalidades específicas.”

Já Roque Antônio Carrazza⁴⁷, para enfrentar a questão relativa à extensão da imunidade, classifica as imunidades:

“Em sua acepção ampla, a expressão ‘imunidade tributária’ alcança quaisquer tributos, taxas e contribuições de melhoria. Em sua acepção restrita, apenas os impostos.”

Essa sugestiva e inteligente classificação das imunidades em sua acepção ampla e restrita é útil para explicar a seguinte situação empírica

⁴⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 6, t.1.

existente na CF/88:

a) existem imunidades das taxas (art. 5º, XXXVI, LXXIII, LXXV, LXXVII, da CF/88) e das contribuições (art. 195, § 7º, da CF/88); apenas para exemplificar, em sua acepção ampla, alcança tributos, portanto, impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições etc. em outras palavras, está a dizer que a CF/88 não proíbe que norma imunizante verse sobre tributos e não apenas impostos; e

b) em outro sentido, em sua acepção restritiva, como, por exemplo, no art. 150, VI, a, da CF/88, quando o texto constitucional diz expressamente que ‘a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios está vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços, uns dos outros’, aqui está a dizer que apenas os impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, uns dos outros, estão abrangidos pela imunidade, que não é extensiva às taxas, contribuições etc.

Segundo Yoshiaki Ichihara⁴⁸:

“As imunidades tributárias compreendem os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhorias, além das contribuições sociais ou especiais) e não somente os impostos;”

Leciona, ainda, Márcio Pestana⁴⁹ a este respeito:

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 6.ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p.404.

⁴⁸ ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades tributárias. São Paulo: Atlas, 2000, p.174.

⁴⁹ PESTANA, Márcio. O Princípio da imunidade tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, 89.

"Doutrinadores há que vêem as normas jurídicas imunizantes tão-somente voltadas para a negação da instituição de impostos.

O fato de as demais espécies serem vinculadas a determinadas atividades não é motivo suficiente para que se negue abrangência do conceito de imunidade tributária a qualquer outra espécie tributária. A destinação da arrecadação, diríamos, é irrelevante para as quadras da imunidade tributária, pois o que aqui prevalece é a vontade constitucional de se admitir o encargo tributário sobre determinada situação."

Adverte Bernardo Ribeiro de Moraes⁵⁰: *"Nas normas imunitárias devem ser interpretadas através de exegese ampliativa. Não podem ser restritivamente interpretadas, uma vez que o legislador menor ou o intérprete não podem restringir o alcance da Lei Maior"*.

Acrescenta, ainda, Fábio Leopoldo de Oliveira⁵¹ *"ninguém pode ser imune em parte, ou até certo ponto. O instituto não comporta fracionamentos"*.

No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins⁵², ao tratar do tema em questão, asseverou:

⁵⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. Curso de direito tributário. 1 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, p. 407

⁵¹ OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso expositivo de direito tributário. 1 ed. São Paulo: Resenha Tributária, p.52

⁵² MARTINS, Ivens Gandra da Silva. Sistema tributário na constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1 ed., 1989, p. 149

“Escrevi no passado: ‘A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde a vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais, sendo obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.’ (. . .) Na imunidade não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem o conseqüente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das vontades legislativas das competências outorgadas pela Lei Maior.”

Finalmente, trazemos a colação o pensamento de Paulo de Barros Carvalho⁵³:

“Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como resultado de consideração metajurídica, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competências tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhorias? Com assomos jurídicos, nenhum.”

Diante dos diversos posicionamentos acima transcritos, entendemos que o instituto das imunidades tributárias é extensivo a todas as espécies de tributos, não podendo ser restringida a sua aplicabilidade aos tributos não

⁵³ Carvalho, Paulo de Barros. Curso de direito tributário, cit. p. 128

vinculados, senão vejamos.

O legislador constituinte, ao estabelecer as hipóteses merecedoras desta proteção jurídico-tributária, o fazem levando em conta a magnitude e a importância de determinadas pessoas, bens e fatos para a sociedade, impedindo de forma absoluta a incidência da voracidade arrecadatória do fisco sobre os entes imunizados.

Não se trata de um simples benefício fiscal, ou de um favor estatal, mas sim o reconhecimento do Estado da necessidade de proteger e fomentar certas pessoas, bens ou situações fáticas, que, aprioristicamente, deveriam ser efetivadas pelo poder público e, no entanto, não o são.

Portanto, não deve prevalecer o equivocado argumento de que as imunidades tributárias dizem respeito apenas aos impostos, por sua natureza não vinculada, devendo os tributos vinculados ficarem fora da proteção constitucional, já que teriam natureza contraprestacional e específica em relação ao contribuinte.

Ademais, a destinação da arrecadação afigura-se absolutamente irrelevante para o instituto da imunidade tributária, pois o que deve prevalecer é a vontade constitucional de não admitir os encargos tributários sobre determinadas situações.

Por fim, as imunidades, para serem efetivas e cumprirem suas finalidades, devem ser abrangentes. Nenhum tributo poderia ficar fora do seu alcance, logo, a exegese constitucional será necessariamente ampliativa.

7.1 A QUESTÃO DA IMUNIDADE RECÍPROCA E SUA VINCULAÇÃO A FINALIDADES ESSENCIAIS

Tentaremos, a seguir, realizar estudo sobre assunto que vem recebendo interpretação surpreendente por parte do Supremo Tribunal Federal. Trata-se de estabelecer o alcance e a abrangência das imunidades esculpidas no art. 150 da Constituição quando é exigida a vinculação às finalidades essenciais da entidade amparada pela imunidade.

Conforme já dito acima, as imunidades são comumente definidas como limitações da competência tributária. Tanto assim que algumas das mais importantes imunidades encontram-se no art. 150, VI, da CF, artigo este inserido na Seção da Carta Política que cuida "das limitações do poder de tributar".

Por esse motivo – serem as imunidades limitações à competência tributária – toda e qualquer hipótese de imunidade deve estar, obrigatoriamente, contemplada no próprio texto constitucional.

As imunidades previstas no art. 150, VI, da Constituição referem-se aos impostos. Existem, ainda, imunidades abrangendo outros tributos, como é o caso da imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos às contribuições para a seguridade social, prevista no art. 195, § 7º, da

Constituição.

As imunidades podem ser subjetivas ou objetivas. As imunidades subjetivas referem-se a determinadas pessoas, como a União, entidades religiosas, partidos políticos, autarquias etc. As imunidades objetivas referem-se a determinadas coisas ou operações, como a imunidade dos livros, jornais, a imunidade do ouro instrumento cambial ou ativo financeiro e outras.

No art. 150, as imunidades subjetivas são as tratadas nas alíneas "a", "b" e "c" do seu inciso VI. Observamos que essas três hipóteses de imunidade abrangem os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas ali enumeradas.

Um primeiro ponto importante pacificado pela jurisprudência do STF diz respeito ao entendimento que se deve dar a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços. O Tribunal Maior, no julgamento dos Recursos Extraordinários 193.969 e 203.755, firmou o entendimento de que não se pode *"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."*

Essa interpretação do STF deriva do fato de que as imunidades têm sempre sede constitucional, o que impossibilita a restrição de sua abrangência por meio de normas de hierarquia inferior. Com base nesses julgados, concluímos que a classificação dos impostos adotada pelo Código Tributário Nacional não pode ser adotada para a definição do que sejam impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços. Como devemos recordar, o CTN, no Título III de seu Livro Primeiro classifica os impostos em:

- (1) sobre o comércio exterior;
- (2) sobre o patrimônio e a renda;
- (3) sobre a produção e a circulação; e
- (4) especiais.

O que este posicionamento do STF determina é que, quando a norma constitucional mencionar impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, se reconheça o direito à imunidade, por exemplo, ao IOF. Embora o IOF seja classificado pelo CTN como um imposto sobre a produção ou a circulação (e não como um imposto sobre o patrimônio ou a renda), é evidente que a incidência do IOF onera as rendas e os patrimônios das pessoas abrangidas pela regra de imunidade, devendo, assim, ser afastada a incidência desse imposto sobre as rendas e os patrimônios dessas pessoas.

O ponto que causa maior controvérsia relativamente às imunidades subjetivas enumeradas no art. 150 da CF é a interpretação do alcance da restrição estatuída nos §§ 2º e 4º do mesmo art. 150 da Carta. Esses parágrafos determinam que a imunidade das entidades neles mencionadas somente abrange o patrimônio, a renda ou os serviços vinculados a suas finalidades essenciais. Portanto, no que respeita às imunidades subjetivas previstas no art. 150, VI, temos o seguinte quadro:

i. Não dependem da vinculação do patrimônio, renda ou serviços a finalidades essenciais, a imunidade das pessoas: União, Estados, Distrito Federal e Municípios;

ii. Depende da vinculação do patrimônio, renda ou serviços às finalidades essenciais, a imunidade das pessoas: autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, entidades religiosas, partidos políticos, sindicatos dos trabalhadores, entidades de educação sem fins lucrativos, entidades de assistência social sem fins lucrativos.

A imunidade desse segundo grupo de pessoas fica, portanto, condicionada à comprovação, pela pessoa imune, de que determinado patrimônio, suas rendas ou os serviços por ela prestados vinculam-se a suas finalidades essenciais.

Evidentemente, não é fácil estabelecer quando um elemento integrante do patrimônio, uma determinada renda ou a prestação de um serviço estão vinculados à finalidade essencial de uma entidade. Por exemplo, a renda obtida com a venda de santinhos por uma igreja estaria? Se os santinhos forem considerados integrantes do patrimônio da entidade religiosa, a incidência de ICMS na operação de venda estaria onerando esse patrimônio? Se uma instituição de educação sem fins de lucro investe sobras de recursos em um exercício em aplicações de renda fixa, a fim de proteger seu patrimônio contra os efeitos da inflação, os rendimentos auferidos nessas aplicações devem ser tributados? Se uma entidade de assistência social sem fins lucrativos fornecer moradia a seus diretores, sendo os imóveis integrantes do patrimônio da entidade, deverão eles sofrer tributação pelo IPTU?

Como podemos ver, são praticamente infinitas as situações que necessitam de uma cuidadosa interpretação, sendo essa uma considerável fonte de conflitos entre as Administrações Tributárias e as entidades interessadas. Por tal motivo, e como o assunto possui sede constitucional, o STF tem sido, freqüentemente, instado a pronunciar-se a respeito de questões como as exemplificadas.

O que podemos observar é que o Tribunal Maior tem adotado uma linha de interpretação tendente a favorecer as entidades imunes. Não se afigura adequado afirmar que o STF vem adotando interpretação extensiva ou ampliativa no que concerne a essas hipóteses de imunidade, mas, sem dúvida, a orientação do Tribunal não tem sido tendente à utilização de interpretação

restritiva. Há autores que defendem a tese segundo a qual as regras que estabelecem imunidades são regras que excepcionam o direito comum. Para esses autores, a regra geral seria a tributação daquelas situações e a imunidade constituiria uma exceção a essa regra geral. Conforme um princípio geral de direito, as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente. Esses autores, portanto, costumam defender a adoção de interpretação restritiva das normas de imunidade. Podemos afirmar, entretanto, que esta não é a corrente a que se filia o STF.

O STF tem entendido, de uma forma geral, que basta determinada renda ser destinada à consecução das finalidades essenciais da entidade para que seja uma renda imune. Igualmente, se a renda obtida com o aluguel de determinado imóvel for destinada à consecução de tais finalidades, estariam abrigados pela imunidade tanto o patrimônio como a renda dele proveniente. Enumeramos a seguir julgados ilustrativos deste posicionamento (favorável às entidades imunes) que vem sendo perfilhado pelo Pretório Excelso:

a. RE 203.755-ES, Rel. Min. Carlos Velloso, 17.09.96: O STF entendeu que a entrada de mercadorias importadas do exterior, destinadas a integrar o ativo fixo de uma entidade de assistência social (portanto seu patrimônio) era imune do ICMS;

b. RE 144.900-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, 22.04.97; RE 218.503-SP, Rel. Min. Moreira Alves, 21.09.99: O STF considerou alcançados pela imunidade serviços não se enquadrados em suas atividades essenciais, quando a receita destes serviços destine-se ao financiamento daquelas atividades,

afastando a incidência do ISS sobre serviço de estacionamento de veículos prestado por hospital em seu pátio interno;

c. RE 243.807, Rel. Min. Ilmar Galvão, 15.02.2000: O STF considerou abrangida pela imunidade operação de importação de "bolsas para coleta de sangue" realizada por instituição de assistência social, afastando a incidência do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, por entender que os bens importados seriam utilizados na prestação dos serviços específicos da entidade;

d. RE 257.700-MG, Rel. Min. Ilmar Galvão, 13.06.2000: O STF reconheceu a uma instituição de assistência social, mantenedora de orfanato, imunidade de IPTU relativamente a imóvel, desta entidade, utilizado para estacionamento de veículos, em razão de a renda obtida com o estacionamento ser destinada a suas finalidades essenciais;

e. RE 247.809-RJ, Rel. Min. Ilmar Galvão, 15.05.2001: O Tribunal acolheu a mesma tese explicada no item "d" acima, firmando o precedente e declarando, de forma ampla e genérica, que a imunidade das entidades de assistência social prevista no art. 150, VI, "c", da CF abrange o IPTU incidente sobre imóvel alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.

7.2 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº33/2001 - A IMUNIDADE DA ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS

Procederemos neste tópico estudo das modificações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33/2001 no âmbito do Direito Tributário Constitucional. Esta Emenda alterou significativamente o art. 149 e o art. 177 da Carta Política, com o objetivo específico de possibilitar a criação de uma contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) incidente sobre operações com combustíveis. Como veremos, a simples autorização expressa para a eleição, pelo legislador ordinário, dessas operações como hipóteses de incidência de CIDE - o que foi feito mediante a citada alteração dos arts. 149 e 177 - criaria um conflito de normas entre estes dispositivos e a hipótese de imunidade prevista no art. 155, § 3º, da Constituição, com a redação em que este estava vazado antes da EC 33/2001.

É interessante notar que a imunidade prevista no § 3º do art. 155 da CF/88 suscitou problemas desde sua origem. Muitas foram as ações impetradas contra leis tributárias alegando inconstitucionalidades concernentes a hipóteses de incidência nelas descritas e que estariam malferindo o preceito constitucional imunizante. Problemas também se verificaram quanto às operações e produtos abrangidos pela vedação constitucional.

Em razão destas questões, o § 3º do art. 155 já sofreu duas modificações em sua redação original. O texto primitivo da Constituição não abrangia operações relativas a serviços de telecomunicações, nem mencionava de forma genérica, "derivados de petróleo". Assim era a redação original do dispositivo:

"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País."

Em 1993 essa imunidade foi ampliada por meio da Emenda Constitucional nº 3. Observem que o texto continua a mencionar, de forma ampla, "*nenhum outro tributo*" e que passou a incluir na proibição as operações com telecomunicações e os derivados de petróleo. Essa última referência genérica a "derivados de petróleo" acarretou dificuldades de interpretação no que respeita a sua abrangência, levando o STF a pronunciar-se sobre o assunto, conforme explicitaremos adiante.

Passou a ser a seguinte a redação do art. 155, § 3º, após a EC 3/1993:

"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II, do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País."

Com o advento da EC 33/2001, novamente foi alterada a redação do dispositivo. Dessa feita operou-se uma significativa redução na abrangência da imunidade nele descrita, uma vez que a expressão "*nenhum outro tributo*" foi substituída pela expressão "*nenhum outro imposto*". Portanto, hoje, a redação do § 3º do art. 155 da CF é a seguinte:

*"§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, **nenhum outro imposto** poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País." (Grifos nossos)*

Passemos, portanto, a comentar a imunidade descrita nesse dispositivo.

Trata-se de hipótese de **imunidade objetiva**. Portanto, atinge a operação, não abrangendo o lucro ou o faturamento da empresa ou quaisquer outros elementos econômicos que guardem vinculação apenas indireta com as operações enumeradas. Impede, por exemplo, a incidência de IPI na produção de combustíveis. Não impede, entretanto, que a indústria de combustíveis sofra incidência da contribuição social sobre o lucro (CSLL) e do imposto de renda sobre seu lucro líquido.

Conforme acima mencionado, esse parágrafo terceiro do art. 155 já teve sua redação original modificada duas vezes. Primeiro, alterou-o a EC nº 3/1993. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 33/2001 modificou novamente seu texto, reduzindo significativamente a abrangência da imunidade nele prevista.

Antes da EC nº 33/2001, o § 3º do art. 155, literalmente, afirmava que somente o inciso II, o IE e o ICMS poderiam incidir sobre operações relativas aos bens e serviços nele enumerados, e nenhum outro tributo. Foi exatamente essa a modificação introduzida pela EC 33/2001: trocou-se a palavra "tributo" pela palavra "imposto". Hoje, portanto, o § 3º afirma que, excetuados o inciso II, o IE e o ICMS, nenhum outro imposto pode incidir sobre as operações relativas aos bens e serviços nele arrolados.

O principal objetivo dessa alteração veiculada pela EC 33/2001 foi, sem dúvida, permitir a criação da CIDE-combustíveis. O STF há muito pacificou a discussão sobre serem ou não tributos as contribuições previstas no art. 149 da CF/88, esclarecendo que elas configuram espécie tributária autônoma. Portanto, se o § 3º do art. 155 trouxesse em sua redação a vedação de incidência de qualquer outro tributo, exceto o ICMS, o II e o IE, sobre operações com combustíveis, resultaria uma antinomia de difícil solução entre esse dispositivo e os arts. 149 e 177 que, a partir da EC 33/2001, expressamente autorizam a criação de uma CIDE incidente sobre operações com combustíveis.

A CIDE-combustíveis constitui o único caso em que o texto da Constituição delineia expressamente uma base econômica de incidência de uma contribuição de intervenção no domínio econômico. Provavelmente, o constituinte originário optou por assim fazer para evitar maiores questionamentos perante o Poder Judiciário.

Entendemos, portanto, que bastaria a alteração da redação desse art. 155, § 3º, da Constituição, nos moldes em que foi feita (substituindo a expressão "nenhum outro tributo" por "nenhum outro imposto"), para que, automaticamente, a União pudesse instituir uma CIDE incidente sobre operações com combustíveis, utilizando-se, para tanto, simplesmente da competência genérica esculpida no *caput* do art. 149.

Antes da Emenda Constitucional nº 33/2001, o STF já afirmara que a imunidade constante do art. 155, § 3º, não afastava a incidência de contribuições destinadas à seguridade social. Tratava-se de uma questão de extrema importância, uma vez que, como vimos, antes da EC 33/2001, o texto desse dispositivo expressamente dispunha que nenhum outro tributo poderia incidir sobre as operações nele descritas. Com base na interpretação literal, refinarias e mineradoras entraram em juízo impugnando a cobrança de COFINS e contribuições para o PIS/PASEP sobre a receita bruta decorrente de suas operações.

O STF, em julgamento histórico, afastou a interpretação literal do dispositivo (antes da EC 33/2001, a expressão dele constante era "*nenhum outro tributo*") e prestigiou o art. 195 da CF, o qual determina que "*a seguridade social será financiada por toda a sociedade*". Entendeu o Tribunal Excelso que este princípio seria absolutamente incompatível com a exclusão de tão importantes setores da economia, com tão elevada capacidade contributiva, da obrigação de contribuir para o financiamento da seguridade; outrossim, tal exclusão seria frontalmente ofensiva ao princípio da isonomia tributária.

Sob a égide do texto anterior à EC 33/2001 (o qual, repita-se, utilizava a expressão "*nenhum outro tributo poderá incidir...*"), o STF, peremptoriamente, estatuiu:

"a imunidade prevista no § 3º do art. 155 da CF/88 - que, à exceção do ICMS e dos impostos de importação e exportação, determina que nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País - não impede a cobrança das contribuições para a seguridade social (COFINS, PIS etc.) sobre o faturamento das empresas que realizem essas atividades, tendo em vista o disposto no art. 195, caput, da CF, que prevê o financiamento da seguridade social por toda a sociedade, de forma direta e indireta." (RREE 227.832-PR, 230.337-RN, 233.807-RN, Rel. Min. Carlos Velloso, 1º.07.99).

Ademais, é importante salientar que a expressão "*derivados de petróleo*" constante do dispositivo, vem sendo interpretada restritivamente, e em consonância com o vigente Regulamento do IPI (RIPI/98), o qual, dispondo especificamente sobre o preceito constitucional ora em comento, estabeleceu: "*entende-se como derivados de petróleo os produtos decorrentes da transformação do petróleo, por meio de conjunto de processos genericamente denominados refino ou refinação, classificados quimicamente como hidrocarbonetos*" (art. 18, § 3º, do RIPI/98).

Para o STF, não é qualquer derivado de petróleo que está abrangido pela imunidade. Assim, já afastou a pretensão de incluir-se sob a regra deste § 3º operações com sacos de matéria plástica pelo único fato de ser o polipropileno derivado de petróleo e elemento para fabricação dos aludidos sacos plásticos (AgRg AI 199.516-3), confira-se:

"Ementa: Agravo regimental. - A imunidade prevista no artigo 155, § 3º, da Constituição diz respeito às operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, o que não ocorre no caso, em que as operações sobre sacos de matéria plástica, pela única circunstância de o polietileno ser derivado do petróleo e elemento para a fabricação deles, não são, evidentemente, operações referentes a combustível líquido como é o petróleo. Agravo a que se nega provimento." (AI 199516/BA AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator: Min.MOREIRA ALVES Julgamento: 09/09/1997 Orgão Julgador: Primeira Turma Publicação: DJ DATA-24-10-97).

É evidente que, nem este entendimento do STF, nem o preceituado no trasladado dispositivo do RIPI/1998, foram afetados pela EC 33/2001, uma vez que esta em nada modificou a redação do § 3º do art. 155, no que respeita aos bens e serviços alcançados pela imunidade.

7.3 A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº33/2001 E A CRIAÇÃO DE NOVA HIPÓTESE IMUNIZANTE: AS RECEITAS AUFERIDAS COM A EXPORTAÇÃO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Por meio da EC 33, de 11 de dezembro de 2001, foi introduzido novo dispositivo constitucional, que além de dar uma configuração constitucional mais aberta às contribuições de intervenção no domínio econômico, criou uma verdadeira regra de imunidade, eliminando qualquer possibilidade de criação ou manutenção de ônus tributário sobre as receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais.

Agora o texto constitucional determina, expressamente, a não-incidência de contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, estendendo para o universo das contribuições sociais a regra que já havia para a Cofins, o PIS e a Contribuição Social devida pela

Agroindústria, criada pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001.

Com isso, indubitavelmente, o constituinte revelou seu propósito de fomentar as operações de comércio exterior, fazendo com que nossos bens cheguem ao mercado internacional com preços competitivos, circunstâncias que vem ao encontro da louvável idéia, sempre defendida pelos economistas, de que "o País deve exportar produtos e, não tributos".

As normas em questão têm por objetivo desonerar as operações de exportação de mercadorias para o exterior, buscando incentivar o desenvolvimento nacional, abrangendo todas as áreas de atuação do indivíduo e da sociedade, através de todos os meios legais de que o Estado dispõe, em atendimento ao preceito estabelecido no artigo 3º, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

A Emenda Constitucional 33/01 dispõe que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. De fato, o inciso I estabeleceu imunidade para as receitas de exportação, as quais não poderão vir a ser oneradas por contribuições sociais nem de intervenção de domínio econômico.

Algumas contribuições sociais, como a COFINS, o PIS e a Contribuição Previdenciária, já possuem regras específicas na legislação

ordinária, onde está definida a não incidência destes tributos sobre as receitas de exportação. Entretanto, para a contribuição social sobre o lucro, não há normatização ordinária permitindo a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da CSSL. A Secretaria da Receita Federal, através de Soluções de Consultas, vem se pronunciando contrariamente à aplicação da imunidade neste caso.

Ocorre que para que se efetive a esperada redução da carga tributária sobre as exportações, é necessário que se retire as receitas provenientes de exportação da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Assim, deixar-se-ia de cobrar sobre essas receitas a CSLL, cujo percentual é de 9% sobre tais valores.

Entendemos que, ao alterar o artigo 149 da Constituição Federal, a Emenda 33/01 deixou as receitas de exportação livres não só da incidência do PIS e da Cofins como da CSLL. Ocorre que a legislação ordinária já cuidou de livrar as exportações da cobrança de PIS e Cofins, a novidade se concentraria na CSLL, uma vez que, com a alteração promovida pela Emenda nº 33/2001, o artigo 149 da Constituição passou a prever que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não poderão incidir sobre as receitas decorrentes de exportação.

Isso quer dizer que há uma vedação constitucional à cobrança de contribuição social sobre as exportações e a CSLL está incluída entre as

contribuições sociais a que faz referência a nova redação do artigo 149 da Constituição Federal.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem como base de cálculo o resultado contábil (positivo) das operações realizadas por uma dada empresa, que deve ser alcançado levando-se em conta os acréscimos e as exclusões previstas ou admitidas pela legislação tributária. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é apurada juntamente com o Imposto de Renda.

No caso das pessoas jurídicas optantes pela tributação no regime do Lucro Real anual, a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro líquido (CSLL) corresponde ao lucro líquido do período, com observância da legislação comercial, antes de serem computados os valores da CSLL devida e da Provisão para o Imposto de Renda ajustados, extra contabilmente, pelas adições e exclusões (Leis nºs 7.689/88, 9.430/96, 9.532/97, 9.718/98, In SRF nº 93/97e MAJUR/SRF).

Ocorre que a Receita Federal não prevê a exclusão da base de cálculo da CSLL das receitas decorrentes de exportação. Tal postura do fisco, parece-nos ferir flagrantemente o disposto no § 2º da Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001, que trouxe relevantes alterações no Sistema Tributário Nacional, especificamente no artigo 149 da Constituição Federal, disciplinando acerca da não-incidência da contribuição social de intervenção no domínio econômico sobre essas receitas de exportação.

Destarte, a nova espécie de imunidade tributária estatuída pela EC 33/01, já aplicável ao PIS e a Cofins (no âmbito das contribuições sociais) e à Contribuição Social sobre a comercialização da produção devida pela Agroindústria, abrange, ainda, a parcela da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL relativamente às receitas dos produtos exportados.

De uma breve leitura do artigo 149 da Constituição Federal, podemos perceber, que o legislador constitucional delegou competência para a criação de três contribuições: a) contribuições sociais; b) contribuições de intervenção no domínio econômico; c) contribuições de interesse de categorias profissionais. Assim sendo, houve expressa delegação de competência legislativa para a criação destas três contribuições. Não restam dúvidas de que o próprio artigo 149 delegou a competência ao arrolar no rol de contribuições, as sociais. Isto porque caso contrário não haveria ente legislativo que poderia tratar da matéria.

Assim sendo, a Constituição, ao proceder a repartição de competência tributária, coloca fora do campo tributário certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços. A imunidade tributária constitui uma limitação constitucional à competência tributária e acha-se sob a reserva constitucional, impossibilitando configurar-se a situação legítima de incidência tributária e afastando previamente, qualquer tributação, inclusive a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Inicialmente cumpre salientar que a Constituição Federal não cria tributos, simplesmente outorga competência às pessoas políticas para a instituição de determinadas exações. Elege, com isso, algumas situações que não poderão ser alcançadas pela tributação criada pelo legislador infraconstitucional.

E, para o caso em comento, a Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, acrescentou no artigo 149 os parágrafos 2º, 3º e 4º, passando a ter a seguinte redação:

“§ 1º (.....)

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na

forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez”.

Cabe repassar que o caput do artigo 149, da CF/88, trata das contribuições sociais sob a intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, cuja redação original era a seguinte:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto no artigo 146, III, e artigo 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

De acordo com o dispositivo constitucional supra, a União foi autorizada a instituir as seguintes contribuições: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Têm-se, pois, um gênero (contribuições) e uma série de espécies (sociais, de intervenção e de categorias econômicas).

Diante desse novo ordenamento e desde já, se propugna a afirmar que além daquelas contribuições sociais antes mencionadas (PIS, Cofins, Seguridade Social), também a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a

partir da vigência da Emenda Constitucional 33/01, passou a ter a não-incidência sobre a parcela do lucro decorrente de receitas de exportação.

Com efeito e em perfeita harmonia com o acima mencionado, os mestres Roque Antonio Carraza e Eduardo D. Botelho⁵⁴ colacionam a seguinte premissa inicial: *"Tudo está em se saber, se dentre as contribuições alcançadas pela norma imunizante em foco, inclui-se a CSLL. Já adiantamos que sim"*.

Como se pode notar, com fundamento na referida Emenda Constitucional a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente à parcela decorrente das receitas de exportação, também não pode ser exigida. Pela interpretação literal ao dispositivo constitucional, a conclusão inicial será no sentido de que as receitas de exportação não poderão ser incluídas na determinação da base de cálculo da CSLL.

Na própria exposição de motivos da Emenda Constitucional n° 33/01, referida preocupação já se encontrava manifesta, senão vejamos:

⁵⁴ CARAZZA, Roque Antonio e BOTALHO, Eduardo D. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. Revista Dialética de Direito Tributário n° 91, p. 109

"Ao colocar a regra ora em comento no artigo 149, a proposta sob discussão torna bastante defensável pensar que se trata de uma regra geral e não uma regra específica para as contribuições que incidem formalmente sobre as receitas, como PIS/PASEP e COFINS".

Nessa interpretação, nenhuma contribuição social poderia levar em consideração a receita de exportação, o que produziria efeitos diretos na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Destarte, concluímos que a imunidade em estudo alcança também à Contribuição Social Sobre o Lucro - CSSL, que são espécies do gênero 'contribuições sociais. Embora se mostre evidente que o legislador "*atirou no que viu e atingiu o que não viu*" ao editar a EC nº 33. Isto porque o texto da EC, por ser genérico, acabou por declarar que as receitas estão imunes de qualquer contribuição social ou de intervenção no domínio econômico que tenha ou venha a ser instituída pela União Federal.

7.3.1 DA CSLL APÓS A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/01

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido tem sua origem no artigo 195, I, c, da Constituição Federal de 1988, verbis:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a).....

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro"

A abrangência da norma, na medida em que o § 2º, do artigo 149, se refere às contribuições sociais de que trata o caput deste artigo, fazendo assim, que a regra também se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A correção dessa afirmativa é demonstrada tanto pelo próprio texto constitucional quanto pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, para os quais as contribuições para a seguridade social, de que trata o artigo 195, são uma espécie pertencente ao gênero das contribuições sociais, previsto no artigo 149.

Segundo Celso Ribeiro Bastos⁵⁵, nos termos da Constituição Federal de 1988, cinco são as modalidades de tributos existentes no ordenamento jurídico: a) impostos (CF, art. 145, I); b) taxas (CF, art. 145, II); c) contribuições de melhoria (CF, art. 145, III); d) empréstimos compulsórios (CF, art. 148); e) contribuições sociais, também conhecidas como

⁵⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 29

contribuições especiais (CF, art. 149).

Dai, nos ensinamentos de Haroldo Gomes de Mattos⁵⁶ se infere que compete à União instituir contribuições sociais (*lato sensu*), destinadas às finalidades elencadas na CF, Título VIII - Da Ordem Social (*stricto sensu*) que podem ser assim agrupadas:

a) para o financiamento da seguridade social: ao encargo do (I) empregador, (II) do trabalhador, (III) sobre a receita de concurso de prognósticos, e (IV) de outras fontes quaisquer (p. ex.: INSS, PIS/Pasep, Cofins, SAT, CSSL etc.), e

b) para o financiamento de outros direitos sociais: ao encargo de toda a sociedade, na área da saúde, previdência, assistência social (p. ex: FGTS, salário-educação etc.).

Nesse sentido, Gabriel Lacerda Troianelli⁵⁷ traz à colação que:

"com efeito, ao estabelecer o caput do artigo 149, quando trata das contribuições sociais, que deve ser observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do art. 195, 6º, relativamente às

⁵⁶ MATTOS, Haroldo Gomes. São Paulo: *Dialética* n. 73, pg. 24

⁵⁷ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. São Paulo: *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 80, p. 39

contribuições a que alude o dispositivo, deixa bem claro a relação do tipo "gênero x espécie" existente entre as contribuições sociais e às contribuições à seguridade social, uma vez que, após dizer que a regra geral da anterioridade tributária se aplica ao gênero "contribuições sociais", excepciona dessa regra a espécie "contribuições para a seguridade social", que tem regra própria, de anterioridade de noventa dias, prevista no § 6º do artigo 195"

Também o artigo 195 deixa transparecer o fato de que as contribuições para a seguridade social são uma espécie das contribuições sociais. Logo no caput, é dito que a seguridade social será financiada pelas "*.... seguintes contribuições sociais*".

As seguintes contribuições sociais são as enumeradas nos três incisos do artigo, entre as quais se encontram, no inciso I, c, a contribuição social sobre o lucro.

No § 6º, se lê que: "*As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado.. :"*

Também no § 9º, é dito que: "*As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas...*".

Por fim, o § 11 determina que: "*É vedada a concessão de remissão ou amistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos de montante superior ao fixado em lei complementar.*"

Não bastasse a própria Constituição Federal deixar bem claro que as contribuições para a seguridade social são uma espécie das contribuições sociais, o Supremo Tribunal Federal, intérprete máximo da Constituição, consagrou tal entendimento em decisão unânime proferida pelo Tribunal Pleno, assim ementada (Recurso Extraordinário nº 138.284/CE. RTJ 143/313):

"Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15-12-88.

I - Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições cooperativas. CF, art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. CF, arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.

II - A contribuição da Lei nº 7.689, de 15-12-88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. (...)

(...)".

A natureza de contribuição social da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e das outras contribuições para a seguridade social é bem

frisada no voto do Ministro Relator, Carlos Velloso, nos trechos abaixo transcritos (RTJ 143/318-320):

"As diversas espécies tributárias determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF art. 212, parág. 5º, contribuições para o Sesi, Senai, Senac, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149).

Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

(...)

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no artigo 149 e seu parág. único da Constituição:

(...)

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais; b) de intervenção; c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em: a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

(...)

Examinemos, mais detidamente, essas contribuições.

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em: a.1.

contribuições da seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição Federal. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do Finsocial, as da Lei nº 7.689, o PIS e o Pasep (CF, art. 239). (...)”.

Assim, por se serem as contribuições para a seguridade social (artigo 195, CF 88) de uma espécie das contribuições sociais previstas no artigo 149, qualquer norma aplicável às contribuições sociais do artigo 149 se aplicará também às contribuições previstas no artigo 195, desde que não haja, para estas, uma norma especial (como, no caso, a da anterioridade de noventa dias), já que uma norma geral posterior não revoga norma especial anterior.

O que a Emenda nº 33 fez, portanto, foi instituir uma verdadeira limitação ao poder de tributar por meio das contribuições sociais, previstas no artigo 149 da Constituição Federal, o que traduz tratar-se de uma imunidade tributária, com todas as suas implicações. Ora, como não há, no artigo 195, qualquer regra especial estabelecendo que as contribuições daquele artigo incidam sobre receitas decorrentes de exportação, se aplicará a essas contribuições a regra geral do artigo 149, § 2º, I, que determina a não-incidência das contribuições sociais sobre receitas de exportação.

Edison Carlos Fernandes⁵⁸ com muita propriedade preleciona:

"Com amparo na vasta e pacífica jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, que as contribuições sociais, apresentadas no artigo 149 e elencadas no artigo 195 do Texto Constitucional possuem natureza tributária. Em decorrência, como conclusão fundamental da espécie em comento, entende-se que a partir da nova redação do artigo 149 da CF/88, cuja redação foi dada pela mencionada Emenda n 33, as receitas de exportação estão imunes às contribuições sociais. Nesse sentido, tal imunidade alcança tanto a Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, cuja exoneração já se encontrava em lei, quanto a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL".

No mesmo sentido manifestou-se Heleno Taveira Torres⁵⁹, ao tratar das Contribuições Sociais nas Telecomunicações Internacionais, *litteris*:

(.....)

No que concerne portanto à incidência do IRPJ, não padecem dúvidas quanto à necessidade dos rendimentos serem colacionados à declaração de rendimentos da operadora de telefonia situada no Brasil, de acordo com

⁵⁸ FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL para as receitas de exportação após a EC 33/2001. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n 86, p. 12

⁵⁹ TORRES, Heleno Taveira. As contribuições sociais nas telecomunicações internacionais. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 83, p. 59

a forma de apuração própria relativa a rendimentos auferidos no exterior

Todavia, no que se refere às contribuições sociais relativas ao PIS/Cofins e a própria Contribuição Social sobre o Lucro – CSLL, segundo a orientação do STF de considerá-las como espécie de "contribuições sociais", temos que, a partir da entrada em vigor do novel § 2º do art. 149 da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33/2001, foi acentuadamente modificado o tratamento tributário aplicável à espécie, em vista da desoneração dos casos de "exportação", mediante a instituição de nitida espécie de imunidade tributária".

Corroborando este posicionamento, Flávio Zanetti de Oliveira destacou⁶⁰:

"... a imunidade prevista no inciso I, do § 2º, do artigo 149, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 33/01, alcança a receita bruta proveniente da comercialização da produção (Lei nº 8.212/91, art. 22A), e alcança também a Cofins, PIS e a CSLL".

Ora, a literalidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, deve ser afastada, justamente porque leva a conclusões inconsistentes, que, na prática, restringem o regime imunizatório que, louvavelmente, o dispositivo em pauta consagra. Melhor é entender e aplicar o preceito em foco, de modo a preservar-lhe a teleologia.

⁶⁰ OLIVEIRA, Flávio Zanetti. *Contribuições sociais*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95, p. 140

Desse modo, concluímos que a partir da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, as receitas decorrentes de exportação não mais integram a base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

7.3.2 BREVE SÍNTESE CONCLUSIVA DESDE TÓPICO

Para beneficiar as exportações, entendeu-se por bem criar norma excepcional – a de isenção – sua interpretação haverá de ser aquela que conduza o preceito normativo ao seu limite de aplicabilidade. Tal benefício constitucional foi para favorecer as exportações, fazendo com que as mercadorias cheguem ao mercado internacional com preços competitivos. E a melhor maneira para alcançar-se este objetivo é considerar isentos todos quanto colaboram para que a exportação (da mercadoria ou do serviço), se positive.

Pelo já explicitado, podemos concluir que a CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido está incluída na norma imunizante, podendo o contribuinte pleitear a inexigibilidade da mesma. Assim, já é entendimento da doutrina, que as receitas advindas de exportação, a partir da publicação da Emenda Constitucional 33/01, se encontram imunes, podendo o contribuinte recuperar, via compensação, o que já foi recolhido aos cofres públicos, bem como suspender a exigibilidade de sua cobrança.

Da presente análise chegamos as seguintes conclusões:

(i) A foi editada para desonerar a exportação. Se havia pretensão de que a imunidade das receitas de exportação alcançasse apenas algumas contribuições, dada a redação da norma constitucional derivada, não foi exatamente este o alcance obtido;

(ii) A Emenda Constitucional nº 33/2001 alterou a base de cálculo das contribuições previstas no inciso I, do § 2º, do artigo 149, da Constituição Federal (na nova redação), imunizando as receitas auferidas com exportação;

(iii) A imunidade concedida às receitas de exportação, além do PIS, Cofins, INSS, este último em relação à receita bruta proveniente da comercialização da produção das Agroindústrias, inclui a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, gerando um benefício para os contribuintes exportadores, na linha da política econômica adotada pelo governo federal.

(iv) A partir do advento da, deixou de ser exigido o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das receitas de exportação, sendo que o parágrafo 2º do tem eficácia imediata não dependendo de lei infraconstitucional que exclua a incidência sobre estes fatos;

(v) O lucro decorrente das operações de exportações tornou-se imune à CSLL, após 12 de dezembro de 2001 (data em que entrou em vigor a nova redação do art. 149, da CF/88);

(vi) A partir de 1º de janeiro de 2002, quando da apuração da base de cálculo da CSLL, as receitas de exportação deverão ser excluídas, reduzindo assim o valor tributável, haja vista a imunidade concedida.

CONCLUSÕES

Após o presente estudo sobre as imunidades tributárias, constatamos a relevante importância e aplicabilidade deste instituto do direito tributário na dinâmica do Estado contemporâneo.

Um dos pilares do Estado moderno é a necessidade da instituição de tributos mantenedores da sua máquina e fornecedores de subsídios necessários à execução das atividades inerentes às suas funções, bem como a busca do bem comum.

O sistema tributário cuida ainda de salvaguardar certos princípios fundamentais do regime, determinados valores éticos e culturais, vedando expressamente a possibilidade dos entes estatais criarem tributos que venham a incidir sobre tais princípios e valores.

Surgem, portanto, as imunidades. Elas são normas negativas de competência tributária, impedem a criação de tributo sobre o ato ou fato protegido, ou paralisa a eficácia das normas já existentes e que se refiram à situação albergada.

As imunidades são de aplicação imediata, sua eficácia é plena. No entanto elas não atingem diretamente o contribuinte, mas sim indiretamente, por serem normas de comando ao legislador ordinário, delimitando sua competência.

Entendemos, ainda, que as imunidades estão cobertas pelas cláusulas pétreas e não poderão vir a ser suprimidas ou alteradas por emendas constitucionais, uma vez que o legislador constituinte entendeu serem essas matérias de tal relevância e, portanto, merecedoras de normatização constitucional, não podendo, a posteriori, serem retiradas da Carta Maior.

Quanto ao aspecto conceitual, conforme já foi explicitado no presente estudo, há doutrinadores que entendem que as imunidades constituem uma exclusão de competência fiscal, e há outros que as vêem como uma não incidência qualificada. Ocorre que, não obstante a corrente a que nos vinculemos, as conseqüências serão as mesmas: o não surgimento da obrigação tributária.

Apesar do legislador constituinte ter utilizados expressões atecnicas, como “*não-incide*”, “*é gratuito*”, “*estão isentas*”, etc, é irrelevante a terminologia empregada e deverão ser as mesmas entendidas como imunidades tributárias.

Temos ainda a classificação dos tributos quanto à sua vinculação com a atividade estatal, podendo estes serem vinculados ou não vinculados. Os tributos podem ter como fato gerador uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte – tributos vinculados. Ou, então, uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte – tributos não vinculados.

Os impostos são os tributos não vinculados, enquanto as taxas e

contribuições de melhorias constituem os tributos vinculados. Podemos distinguir o imposto da taxa afirmando-se que aquele não é contraprestacional, enquanto a taxa o é, entretanto deve-se ressaltar que, não necessariamente, o contribuinte de taxa deve auferir vantagem da atividade estatal equivalente à quantia paga. Portanto afigura-se mais adequada a classificação dos tributos baseada no critério da vinculação à atividade estatal.

Em face à natureza jurídica das obrigações tributárias, é de grande importância o estudo do instituto da imunidade, uma vez que quase todos os problemas de casuística fiscal relativos a este tema dizem respeito à percepção do âmbito de abrangência das imunidades estabelecidas pela nossa Constituição Federal.

Faz-se oportuno, ainda, que procedamos a um questionamento axiológico a cerca desta matéria, tendo em vista que as imunidades tributárias nada mais são do que opções legislativas e, portanto, políticas, que impedem o Estado de realizar a tributação sobre determinadas pessoas, coisas e/ou relações.

Logo, podemos e devemos questionar por que determinadas coisas e/ou situações foram escolhidas pelo legislador constituinte como merecedoras de imunidade tributária e outras, de igual ou maior relevância social, não o foram. Quais os fatores políticos, econômicos e sociológicos norteadores dessas “escolhas” legislativas?

Entretanto, mais importante que o Estado estar ou não alcançando o seu objetivo arrecadatório é que ele esteja agindo com Justiça e substância moral, observando o princípio da igualdade, que justifica a tributação.

Portanto, para o Direito Tributário deveria ser importante que ninguém deixasse de pagar o tributo devido, evitando-se, assim, a concessão indiscriminada de isenções e benesses tributárias, tendo tais favorecidos acesso a serviços públicos custeados pelos seus concidadãos. Logo, a instituição, na Carta Maior, das diversas espécies de imunidades, bem como o estabelecimento de isenções devem ser, necessariamente, motivados por intangíveis razões sociais e/ou econômicas.

Logo, faz-se imperioso que os legisladores pátrios e nós, cidadãos, procedamos a uma reformulação na abordagem que o nosso sistema jurídico vêm adotando perante a sociedade. O Direito Tributário deveria também se preocupar com a injustiça embutida no texto das leis fiscais, e não apenas com o não cumprimento de uma obrigação tributária por um determinado contribuinte.

Caso os operadores do direito analisassem a fundo as eventuais “injustiças” presentes na ordem tributária que nos é apresentada, contribuiriam para uma remodelação do Direito Tributário, a fim de que este possa vir a cumprir as exigências constitucionais do Estado de Direito.

Constatamos, ainda, que o Poder Executivo possui significativa parcela de culpa, no momento em que não estabelece um canal de comunicação eficiente entre o contribuinte e o Estado, não permitindo,

portanto, que humilde cidadão possa vir a cumprir de forma consciente seu dever de pagar tributos. Hoje, diante da complexidade da legislação tributária, até os mais especializados encontram dificuldade de interpretar este conjunto normativo.

Desse modo, além de arrecadado de forma mais simples e transparente, o tributo deveria ser fator de inclusão e de desenvolvimento, viabilizando a necessária diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Questionamos se as imunidades tributárias configuravam uma prática jurídica imoral, por levar a uma necessária oneração da carga tributária imposta aos demais contribuintes, uma vez que o pagamento dos tributos aprioristicamente devidos não ingressam nos cofres públicos e esta ausência será compensada pela majoração na cobrança de tributos aos contribuintes não beneficiados.

Entendemos que não, já que as imunidades nada mais são do que o reconhecimento pela Constituição brasileira da necessidade de resguardar certos princípios fundamentais do regime e a incolumidade de determinados valores éticos e culturais, não se reconhecendo, portanto, a competência para a criação de tributos, vedando-a.

Portanto, as imunidades não configuram benefícios fiscais, mas sim a tentativa estatal de estimular, ou pelo menos não onerar, certas pessoas, bens ou atividades, que constitucionalmente restaram protegidas da atividade impositivo-tributária dos entes federativos.

Por fim, entendemos que no sistema constitucional vigente as imunidades poderão atingir impostos, taxas, contribuições de melhorias, além das contribuições sociais e tributos instituídos pelo exercício da competência residual da União.

Temos que a interpretação das normas constitucionais, inclusive as relativas às imunidades tributárias, exige uma técnica interpretativa mais apurada e delicada.

Ao desenvolver a atividade de interpretação da norma imunizadora, a natureza e as finalidades da imunidade são essenciais, logo, devemos afastar, de pronto, a interpretação literal própria das isenções, instituto este que, conforme visto nesta dissertação, não se confunde com a imunidade.

Ademais, à medida que a desoneração tributária decorra de preceito constitucional, a interpretação é extensiva, pois, estando fora da competência impositiva do poder tributante, não se pode outorgar a este capacidade para reduzir a força dos princípios que, pela sua relevância, foram colocados além de seu alcance.

Por conseguinte, deve ser levado em conta, ao se buscar o conteúdo e o alcance das regras de imunidade, não só o sistema constitucional como um todo - método sistemático de interpretação-, mas, especialmente, sua teleologia, não procurando restringi-la, mesmo porque ela é ampla e indivisível, não admitindo fracionamentos ou meios-termos.

As imunidades fundamentam-se em considerações extra-jurídicas, obedecendo à orientação do Poder Constituinte em função de idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais a sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se a impossibilidade do legislador ordinário vir a tributar tais situações axiologicamente merecedoras da proteção estatal.

É que a imunidade constitui instrumento eleito pelo legislador originário como fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que este, muitas vezes, atua de forma deficitária, como se verifica na educação, assistência social, etc.

As imunidades tributárias têm por objetivo resguardar o equilíbrio federativo, a liberdade de associação, do livre pensamento, a política, a religiosa, a expansão da cultura, o desenvolvimento econômico etc., e, assim, não podemos as considerar como benefícios individuais, como um favor fiscal, uma renúncia a competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar os valores da comunidade e do indivíduo.

Destarte, o instituto da imunidade tributária não é um “favor” que o Poder Público presta à sociedade, mas ao contrário, é “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades que gastam muito mais que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que, entretanto, não o faz.

É fundamental para que se apreenda o fenômeno das imunidades tributárias que tais elementos, pré-jurídicos, em uma visão tridimensional do Direito, exteriorizando fatos relevantes, mereçam a devida valoração, para que se entenda a densidade da norma desonerativa de força constitucional pois apenas à luz de sua importância é que se poderá interpretar a questão da imunidade tributária e seu âmbito de abrangência.

Acrescenta-se que, ao intérprete, quando da prática da hermenêutica constitucional, é lícito estender o alcance da norma constitucional a fim de entendê-la. Deve, portanto, levar a sua aplicação a casos não expressamente incluídos na sua fórmula, embora virtualmente compreendidos no seu espírito.

A contrário senso, dar à norma constitucional um sentido restrito seria correr o perigo de caminhar na linha da inconstitucionalidade. A Constituição é instrumento político que consagra princípios e valores, fator este que recomenda uma interpretação ampla e teleológica.

Destarte, afigura-se equivocada a tentativa de restringir o instituto da imunidade aos impostos, tributos não vinculados, tendo em vista que não haveria porque a Constituição negar a abrangência deste conceito às demais espécies de tributos.

Portanto, as imunidades tributárias aplicam-se não só os impostos mas, também, as taxas e contribuições de melhoria, devendo-se ainda entender-se extensivas às contribuições especiais ou parafiscais.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. Elementos de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

----- . "Hipóteses de Incidência Tributária". 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

----- . "Sistema Constitucional Tributário Brasileiro". São Paulo: RT, 1968.

----- . "Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

----- . "Natureza jurídica da contribuição de melhoria". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

----- . Uma Introdução a Ciência das Finanças. Rio de Janeiro: Forense, 1966

-----, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires F. Contribuições sociais, grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 3º v, 1999.

BARROS, Suzana de Toledo. O Princípio da Proporcionalidade e o Controle de Constitucionalidade das Leis Restritivas de Direitos Fundamentais. Brasília: Editora Brasília Jurídica, 1996.

BARROSO, Luís Roberto. Interpretação e aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora; São Paulo: Saraiva, 1996.

-----, O Direito constitucional e a efetividade de suas normas: limites e possibilidades da Constituição brasileira. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.

BASTOS, Celso Ribeiro. Hermenêutica e interpretação constitucional. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1997.

-----, Curso de direito financeiro e de direito tributário. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo, Saraiva, 1972.

BONAVIDES, Paulo. Curso de Direito constitucional. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

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

CANOTILHO, J.J. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 5ª Ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CANTO, Ulhoa. Temas de direito tributário. Rio de Janeiro: Alba, 1964.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 12ªed. São Paulo: Saraiva, 1999.

———. Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária. São Paulo, Saraiva, 1998.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 12ª.ed. São Paulo; Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio e BOTALHO, Eduardo D. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributária n ° 91, ed. Escrituras.

CHIESA, Clésio. "Imunidade das Instituições de Educação sem Fins Lucrativos à Exigência das Contribuições Destinadas a financiar a Seguridade Social." São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário n° 70, ed. Escrituras.

COELHO, Inocêncio Mártires. Interpretação constitucional. Porto Alegre-RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. Rio de Janeiro, Forense, 1992.

CONTI, José Maurício. Sistema Constitucional Tributário (interpretado pelos tribunais). São Paulo: ed. Oliveira Mendes, 1997.

DANTAS, Ivo. Princípios constitucionais e interpretação constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1995.

DINIZ, Maria Helena. Norma Constitucional e seus Efeitos. São Paulo, Saraiva, 1992.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. "Conceito de princípios constitucionais". São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Hermenêutica. São Paulo: Malheiros, 1997.

FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL para as receitas de exportação após a EC 33/2001. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, n 86.

FERREIA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário Aurélio. 2 ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FERREIRA, Pinto. Curso de Direito Constitucional. Recife: Cia. Editora de Pernambuco, 1970.

GRAU, Eros Roberto. A ordem econômica na Constituição de 1988. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

HESSE, Konrad. Elementos de Direito constitucional da República Federal da Alemanha. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre-RS: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. Imunidades Tributárias. São Paulo; Atlas, 2000.

JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. “Competência Tributária Municipal”. Direito Tributário Atual, v.11/12. São Paulo: ed. Resenha Tributária, co-ed. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992.

LEAL, Rodolfo. Direito Tributário. Leme/SP: Ed. de Direito, 1998.

LUCCA, Newton de. "Tributação na Internet" in Pesquisas Tributárias Nova Série 7. 1ª ed. São Paulo: Co-Edição Centro de Extensão Universitária e Revista dos Tribunais, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 19ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. "Imunidade de Contribuições Sociais – Requisitos Exclusivos da Lei Complementar – Inteligência do Artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, à Luz da Jurisprudência da Suprema Corte". São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 40, Editora Escrituras.

-----, "Imunidade Tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei nº 9.532/97 – Requisitos Exclusivos para Gozo da Imunidade do Artigo 14 do Código Tributário Nacional". São Paulo, Revista Dialética de Direito Tributário nº 37, Editora Escrituras.

-----, Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo, Saraiva, 1ª ed, 1998.

MATTOS, Haroldo Gomes. São Paulo: Dialética n. 73.

MELLO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. São Paulo, Dialética, 1997.

MIRANDA, Pontes de. Comentários à constituição de 1946. São Paulo: Questões Forenses, vol. 2, 1948

MORAES, Alexandre. Direito Constitucional. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. Compêndio de Direito Tributário. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

----- "A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos". São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 34, Editora Escrituras.

----- "Doutrina e prática de imposto de indústrias e profissões". São Paulo: Max Limonad, 1964.

----- "Curso de direito tributário". 1ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 1, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª.ed. São Paulo; Saraiva, 1995.

----- "Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988". São Paulo: Saraiva, 1992.

-----, "Da interpretação e da fabricação das leis tributárias". 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1994.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Curso expositivo de direito tributário. 1ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 2002.

OLIVEIRA, Flávio Zanetti. Contribuições sociais. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 95.

OLIVEIRA, Yonne Dolácio. "Imunidades Tributárias na Constituição de 1988". Direito Tributário Atual, v.11/12. São Paulo: ed. Resenha Tributária, co-ed. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992.

PENALVA, Ernesto Pedraz. Constitución, jurisdicción y proceso. Madri, 1990.

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

PONTES FILHO, Valmir. Curso Fundamental de Direito Constitucional. São Paulo: Dialética, 2001.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Princípios constitucionais da Administração Pública. Belo Horizonte-MG: Del Rey, 1994.

ROCHA, Fernando Luiz Ximenes. Controle de Constitucionalidade das Leis Municipais. São Paulo: Atlas, 2002.

RODRIGUES, Denise Lucena. A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva São Paulo – SP: Malheiros, 1995.

SARAIVA, Paulo Lopo (coord.). Antologia luso-brasileira de Direito constitucional. Brasília: Brasília Jurídica, 1992.

SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das normas constitucionais. 3ª Ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

-----, Curso de Direito Constitucional Positivo. 9ª edição. São Paulo, Malheiros, 1993

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. Imunidade Tributária. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1996.

TIPKE, KLAUS. Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes. Tradução: Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. As contribuições sociais nas telecomunicações internacionais. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 83.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro, Renovar, 1997.