

Cidadania e Imunidade Tributária

Fernando Facury Scaff*

Sumário:

I - Posição da questão

II - Origem da Imunidade Tributária e sua função na atualidade

III - Desoneração Tributária: Não Incidência, Imunidade e Isenção

IV - A Imunidade na Constituição Brasileira de 1988

V- Bibliografia básica consultada.

I. POSIÇÃO DA QUESTÃO:

1. O Direito existe para permitir a convivência entre os seres humanos. As múltiplas funções para as quais serve de instrumento é objeto de vários compêndios de filosofia. Porém é inegável que, dentre estas funções, encontram-se as de construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade.

O Direito deve cumprir as funções acima mencionadas, não apenas em razão de uma específica sociedade - por acaso as funções acima foram extraídas do art. 3º da Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988 -, mas como um instrumento de redução das imensas disparidades sócio-econômicas entre os diversos países do globo.

Inúmeras Resoluções da ONU apontam neste sentido (ver, dentre várias, a Declaração sobre Direito ao Desenvolvimento, 1986, Assembléia Geral; e a Declaração sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, 1992, Rio).

É neste sentido que deve ser pautada toda e qualquer análise social - o que inclui a do subsistema jurídico. Aqui (neste país) e alhures.

2. O cerne da discussão proposta diz respeito a aspectos da Imunidade Tributária disposta na Constituição Federal: extensão, interpretação, integração, etc.

Proponho sua discussão em conjunto com o primado da cidadania. Ou, por outras palavras: será que a utilização da imunidade tributária está sendo efetuada de modo a aumentar o grau de cidadania no Brasil?

Não se deve esquecer que a cidadania, ao lado de outros, é um dos valores fundamentais de nossa República (CF/88, art. 1º, II).

Este, pois, é o fio de Ariadne a ser usado no desenvolvimento deste trabalho.

II. ORIGEM DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E SUA FUNÇÃO NA ATUALIDADE:

3. Antes mesmo de existir a estrutura de Estado tal como hoje o conhecemos, já havia a cobrança coativa de valores de toda a sociedade por parte da classe dirigente.

O manejo da capacidade de tributar - e seu corolário, de não-tributar -, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades. É uma maneira de implementar políticas - fiscal ou econômica.

4. Em Roma existiam várias espécies de impostos, bem como isenções. A Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum impunha a cobrança de um imposto com alíquota de 5% sobre o valor das heranças ou legados, recaindo, principalmente, sobre os legados a amigos e as heranças dos celibatários. Eram isentos os 'parentes próximos' e os bens de pequeno valor. Tal incidência estava de conformidade com a política econômica do Imperador Augusto, que se caracterizava pela preocupação em 'amparar a família numerosa, proteger os casamentos, punir os adultérios, gravar os celibatários e os casais sem filhos'[1].

Posteriormente, face aos problemas 'de caixa' do Império, Antonino aumentou a alíquota para 10% e estendeu a cidadania romana a todos os habitantes de seu território através do edito de Caracala (212 a.C.). Pode-se ver que não são recentes as determinações estatais de aumento de alíquota e do número de contribuintes. Os atuais copiam os antigos - muitas vezes de forma imperfeita.

5. Na Idade Média existia a imunitas, através da qual a Igreja e os nobres ficavam afastados (imunes) do poder do Soberano, inclusive no âmbito fiscal, porém encarregados de exercê-lo na área determinada de sua atuação. [2]

Posteriormente o caráter de pessoalidade foi alargado para as cidades, que passaram a ter imunitas face ao poder central. Este caráter de intributabilidade absoluta da nobreza e da Igreja (especificamente Católica) permaneceu até o advento do liberalismo[3], quando os privilégios foram abolidos.

6. A Carta Magna (1215, d.C.) foi um marco para o Direito, e, em especial, para a cidadania e a tributação. Esse evento faz surgir, de forma embrionária, várias das garantias constitucionais de liberdade presentes nas Constituições ocidentais, dentre elas o Princípio da Legalidade.

Deve-se referir, contudo, que tais direitos eram controlados pela nobreza, em seu próprio proveito, e não para o da sociedade com um todo. O conceito de soberania decorria de ser o Rei um primus inter pares e não em razão de que seu poder fosse aurido da sociedade em geral.

Historicamente foi um avanço, mas ainda longe da situação atual. As garantias eram dos nobres e da Igreja, e não da sociedade. Configuravam-se, sob o prisma dos excluídos de tais direitos, muito mais como privilégios de classe do que como garantias individuais.

7. Com as revoluções burguesas (século XVIII), os privilégios acima referidos passaram do colégio de nobres e da Igreja Católica para todos os cidadãos, se constituindo, então, em verdadeiras garantias individuais.

Os aspectos tributários também seguiram esta mesma linha. A imunidade, que antes significava uma privilégio de nobres e da Igreja Católica frente ao Rei, passou a significar uma garantia de que certas atividades estariam afastadas da esfera do poder de tributar da classe dirigente, sendo que tal escolha seria estabelecida pelo conjunto dos cidadãos. 'O mesmo significante - imunidade - passou a agasalhar um outro significado'[4].

8. Dentro desta nova perspectiva liberal - garantia individual dos cidadãos -, é que as limitações ao poder de tributar evoluíram. O estudo de tais limitações encontra-se umbilicalmente ligado ao desenvolvimento de outros direitos, que posteriormente se configurariam Princípios basilares no ordenamento jurídico dos povos ocidentais.

Desta época (liberal) é o surgimento da idéia de liberdade e de igualdade, pois, uma vez conquistadas tais garantias individuais, a ordem natural se encarregaria de fazer com

que o bem estar e a prosperidade adviessem. Acreditava-se que a ordem natural do mercado possibilitaria fazer surgir o desenvolvimento.

Verificou-se que tal pretensão era uma falácia.

A ordem natural apenas privilegiou os que possuíam poder econômico, fazendo maior o fosso existente com aqueles que apenas portavam sua força de trabalho como elemento de troca no mercado. As soluções individuais não foram suficientes para resolver as questões sociais.

9. Constatada a insuficiência de implementação desta fórmula de direitos e garantias fundamentais, foi necessário ampliar o espaço de compreensão destes Princípios.

Passou-se a cogitar da aplicação de direitos coletivos como direitos fundamentais. Não se trata apenas de direitos da pessoa contra o Estado, mas da sociedade erga omnes, exercitáveis contra todos que os violarem.

Esta compreensão dos direitos fundamentais como garantia da sociedade, e não somente do indivíduo, é geratriz de uma nova leva de direitos. É a preocupação com o coletivo, com o bem estar da população, dos habitantes de uma determinada sociedade, com o desenvolvimento social e econômico da coletividade. Da ótica individual passa-se a uma perspectiva coletiva.

10. Porém, a evolução dos estudos jurídicos constatou ser insuficiente a preocupação com o coletivo, sendo também necessário que o Direito se ocupasse dos interesses difusos da sociedade, que são aqueles que atingem um grupo indeterminado, e indeterminável, de pessoas, onde não se pode estabelecer quem está sendo alcançado por uma específica atitude, mas pode-se afirmar que vários indivíduos o estão. Não se sabe o CIC e o RG do lesado, nem a intensidade da lesão para cada qual, mas existe a certeza de sua existência.

A solução individual e a coletiva não conseguiram resolver este tipo de questão, sendo necessário desenvolver mecanismos adequados para operacionalizar sua prevenção e repressão.

11. Some-se à questão dos interesses difusos o conceito de futuras gerações, e surge uma nova compreensão dos direitos fundamentais.

Passam a ser considerados também os direitos dos que ainda não nasceram. A dimensão da pessoa humana é projetada no futuro, não mais apenas como a dimensão civilista do nascituro, mas de toda uma futura (e ainda nem mesmo encomendada ou gestada) geração de pessoas humanas.

O interesse protegido não é o da atual geração, mas sua preservação para as futuras gerações. Não é mais um interesse do indivíduo contra o Estado, ou inerente apenas a certa coletividade, mas um interesse difuso e que abrange não apenas as atuais, mas as futuras gerações.

Logo, a análise de tais Direitos, que se encerram em Princípios - dentre eles as limitações ao poder de tributar -, deve ser efetuada com os olhos voltados não apenas para o homem no presente, mas também no futuro, considerado como um ser integrante de uma espécie que deve ter seus direitos preservados, por mais difusos que sejam. Somos todos responsáveis por tal legado às futuras gerações.

12. O direito tributário não passa ao largo destas transformações. As limitações ao poder de tributar devem ser analisadas de conformidade com o desenvolver da técnica jurídica e das necessidades sociais.

A Imunidade Tributária - objeto central desta análise - deve ser considerada não apenas em sua perspectiva individual, mas como uma garantia de cidadania para todos, considerados coletiva e difusamente, de forma a permitir também o regular desenvolvimento das futuras gerações.

Portanto, e apenas a título de exemplo, ao ser reconhecida no Brasil uma imunidade educacional não se pretende privilegiar determinado estabelecimento. A fase do privilégio já passou, devendo ser apenas historicamente considerada. Se deve é garantir que a educação seja ministrada a todos, de forma livre e com o fito de desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (CF/88, art. 205). Caso não sejam acatadas estas diretrizes constitucionais, a instituição em gozo da imunidade não estará atingindo seus objetivos e esta deverá ser desconsiderada.

O fio condutor da análise deve ser o critério de melhor qualidade de vida para as atuais e futuras gerações segundo parâmetros estabelecidos pela sociedade, e não o de enriquecimento das instituições mantenedoras de estabelecimento de educação. Ou de sindicatos obreiros. Ou de partidos políticos. As hipóteses não têm fim.

Interpretar a norma jurídica da Imunidade Tributária de forma apartada de seu contexto social será esvaziá-la completamente. Não será implementar o Direito, mas apenas fazer um exercício de direito positivo - que poderá ser bem ou mal feito. E aí nada será acrescido à sociedade, mas apenas a uns poucos contrafactores normativos.

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

III - DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA: IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA

13. Diversos autores já se ocuparam da distinção entre as diversas formas de desoneração tributária, sendo as mais usuais a imunidade, a isenção e a não incidência. A bibliografia é imensa e encontra-se parcialmente arrolada ao final deste trabalho.

O traço comum às três situações é o de que a decisão de estabelecer ou não uma incidência tributária é uma determinação política. Houve tempo em que o uso dos mictórios públicos gerava receita estatal, o que gerou a resposta do Imperador Vespasiano a seu filho Tito no sentido de que dinheiro não tem cheiro (*non olet*)[5]. Logo, tornar uma atividade passível de tributação decorre de uma decisão política, estabelecida de conformidade com as normas que lhe são atinentes.

São, contudo, três formas distintas de estabelecer a desoneração tributária.

14. Em primeiro lugar existe a não-incidência. No Brasil, em que as competências tributárias são estabelecidas na Constituição, e, juntamente, os parâmetros globais da incidência, é o constituinte quem estabelece *prima facie* o que deverá ser tributado. O detalhamento da incidência se dá em nível de legislação complementar e ordinária.

Existem vários momentos para o estabelecimento da não-incidência. Um deles ocorre no âmbito constitucional. Pode-se dizer que, de acordo com a Constituição brasileira em vigor até o presente instante[6], não existe imposto sobre a propriedade de bicicletas. Existe sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA (art. 155, III), mas, de forma alguma, pode-se dizer que tal disposição abrange a propriedade de bicicletas. Logo, neste âmbito, pode-se afirmar que o constituinte não elegeu como uma atividade econômica passível de ser tributada a propriedade de bicicletas, o que a coloca no campo da não-incidência.

Outro momento da não-incidência pode ser verificado no âmbito da legislação infraconstitucional, quando o legislador não esgota as possibilidades que a Constituição lhe atribui. É o caso dos vários Estados da Federação que não estabeleceram leis criando o IPVA sobre veículos automotores aquáticos e aéreos. A despeito da Constituição permitir este âmbito de incidência - respeitadas algumas condições -, o legislador ordinário decidiu não implementá-la, deixando tais propriedades fora do âmbito de incidência tributária da norma.

Não-incidir implica em não tributar consoante as normas postas. A não-incidência atual não quer dizer que futuramente não possa vir a ser criada uma incidência sobre aquela atividade.

A criação de novas incidências tributárias no Brasil, no que tange aos impostos, somente pode se dar através de Emenda Constitucional, ou de Lei Complementar, neste

caso obedecido os ditames do art. 154, I, CF/88, ou na hipótese de guerra externa ou sua iminência, obedecido o disposto no inciso II do mesmo artigo.

No que tange à criação através de Emenda Constitucional, o exemplo mais concreto diz respeito ao IPMF - Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira. Inicialmente a singela movimentação financeira não era objeto de incidência tributária na Constituição Federal de 1988. Posteriormente, através da Emenda Constitucional nº 3, foi estabelecido que tal atividade poderia ser objeto de tributação. Lei Complementar detalhou vários aspectos da incidência e o Poder Judiciário acatou tal procedimento, tendo efetuado apenas umas poucas ressalvas pontuais acerca da imunidade recíproca e do princípio da anterioridade (ADIn 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches).

Deste julgamento, aliás, decorreu o entendimento de que a instituição de novas incidências deve obedecer às imunidades postas, na hipótese dessa decorrer de poder constituinte derivado. Por óbvio, em caso de poder constituinte originário esta limitação inexistente.

A não-incidência, portanto, diz respeito a uma política econômica estabelecida, com margem de manobra de conformidade com as normas postas. Atualmente, no Brasil, caso haja interesse em tributar, através de imposto, as pessoas que são proprietárias de bicicletas dever-se-á estabelecer nova incidência através de Lei Complementar na forma do art. 154, I, da CF/88; ou, de outra forma, através de Emenda Constitucional, respeitadas as imunidades estabelecidas anteriormente.

15. A imunidade caracteriza-se como uma desoneração tributária constitucionalmente qualificada. Diz respeito à estrutura social e econômica de um país.

O constituinte - originário ou derivado -, estabelece algumas atividades que não poderão ser objeto de imposição tributária. Esta delimitação pode abranger a todos ou apenas a alguns tributos - como os impostos, conforme o art. 150, VI, CF/88. Nada obsta, contudo, que o constituinte eleja várias espécies tributárias ou apenas uma; ou mesmo apenas um único imposto[7]; ou ainda um único fato econômico a ser desonerado, abrangendo vários impostos[8]

As atividades elencadas como não sujeitas à oneração tributária por via de legislação infraconstitucional são estabelecidas pelo constituinte como fundamentais para alcançar o maior grau de desenvolvimento da Nação.

No Brasil, uma vez que o Supremo Tribunal Federal[9] considerou as limitações constitucionais ao poder de tributar como cláusulas pétreas (art. 60, §4º, IV c/c art. 5º, §2º c/c art. 150, caput, todos da CF/88), a desoneração via imunidade não pode ser modificada nem mesmo através de emenda à Constituição, quanto mais por legislação infraconstitucional.[10]

A existência de atividades imunes à tributação implica em reconhecer que sua implementação deve atender às finalidades estabelecidas na Constituição. E que tais finalidades devem ser alcançadas por estas instituições/atividades ao lado, em conjunto, com o próprio Estado. Ou seja, se desonera de impostos porque a atuação de partidos políticos, escolas, sindicatos é importante para atingir aos objetivos da sociedade, constitucionalmente estabelecidos, *pari passu* com a própria máquina estatal. O Estado e tais instituições/atividades são coadjuvantes, e não concorrentes, na consecução dos objetivos sociais estabelecidos na Constituição da República.

Tal fato torna a imunidade ainda mais relevante para o contexto nacional, e seu reconhecimento deve se dar com todo rigor, uma vez que tais atividades não estarão inseridas no esforço coletivo de levar dinheiro para os cofres públicos a fim de que o Estado possa cumprir suas funções. Elas já possuem funções a cumprir ao lado do Estado.

Enfim, o escopo da imunidade é a implementação concomitante dos objetivos do Estado, traçados pela sociedade na Constituição.

16. A isenção, a despeito de também ser uma desoneração tributária, diz respeito à conjuntura econômica e social de um país.

Trata-se de uma desoneração estabelecida através de lei ordinária, via de regra através da mesma esfera de poder que a Constituição atribuiu a competência para tributar. Daí decorre o conhecido aforisma: 'quem pode tributar, pode isentar'.

Usa-se a expressão 'via de regra' pois existem hipóteses de isenção heterônoma, quando um ente tributante possui o poder de isentar tributos de outro. Tal fato ocorria na Constituição Federal brasileira de 1967 (art. 19, §2º), obedecidos, dentre vários, o parâmetro da lei complementar. Tal fato também ocorre na Constituição Federal brasileira de 1988 (art. 155, §2º, XII, 'e' e art. 156, §3º, II). É bem verdade que nestes casos existe a ficção jurídica de que a Lei Complementar não é um instrumento da esfera de poder 'União', mas de toda a 'Nação'. Logo - ainda na ficção -, não haveria a isenção de uma esfera de poder em outra, mas de toda a Nação em proveito de todos. Tal entendimento apenas solapa, ainda mais, o simulacro de federação existente no Brasil.

As isenções são utilizadas para permitir maior flexibilidade na política econômica das unidades federativas. São conjunturais e não estruturais. Na hipótese de ser necessário incrementar a indústria de uma região, poderá ser concedida isenção de certos tributos para as empresas que lá se instalarem, sempre sob prazo certo e quase sempre sujeitas ao cumprimento de determinações estatais.

As isenções, no Brasil, podem ser concedidas para os tributos em geral ou apenas para algumas de suas espécies, condicionais ou não, com prazo determinado, e para todo o território da entidade tributante ou frações do mesmo (art. 176 e ss, CTN), sendo vedado apenas à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, Distrito Federal ou Município em

detrimento de outro, permitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do país (art. 151, I, CF/88).

É usual o estabelecimento de normas gerais acerca de isenções, as chamadas 'leis de incentivos fiscais', que são implementadas caso a caso através de contratos firmados entre a unidade tributante e as empresas interessadas. Tal procedimento encontra-se de conformidade com a legislação em vigor (art. 176, caput c/c art. 179, caput, CTN).

IV - A Imunidade na Constituição Brasileira de 1988:

17. A imunidade não é uma questão topográfica ou de nomenclatura. Existem imunidades espalhadas por todo o texto da Constituição Federal - embora estejam mais concentradas no art. 150, VI. E ainda, escondidas sob o nomen juris de 'isenção' ou de 'não incidência'.

Para se descobrir uma imunidade no texto constitucional deve-se procurar uma desoneração tributária imediatamente atribuída a uma atividade, instituição ou situação, que independa de lei para ser efetivamente fruída. Observe-se que a lei pode ser necessária para estabelecer critérios a serem atendidos para aquela atividade considerada como apta a gozar do benefício (art. 150, VI, c), mas o gozo da imunidade independe de lei concessiva. Frui diretamente do texto - e do contexto - constitucional. Ela é declarada (pois pre-existente) e não constituída a partir de determinações estatais infraconstitucionais.

Portanto, ao mencionar que 'são isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária' (art. 184, §5º) a Constituição está atribuindo a todas as pessoas que se encontrem naquela determinada situação o direito público subjetivo de não pagar nenhum imposto em razão daquela específica operação, independente de qualquer ato normativo que o reconheça. Ou seja, trata-se de uma imunidade denominada em linguagem atécnica de 'isenção'.

No mesmo sentido, ao estabelecer que o ITR - Imposto Territorial Rural 'não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel' (art. 154, §4º) a Constituição cria mais uma hipótese de imunidade, pois o direito deflui diretamente do texto constitucional. No caso em apreço é necessário que uma lei defina o que deve ser entendido por pequena gleba rural para poder ser implementada a norma. Contudo, o que a lei definirá serão apenas parâmetros laterais ao núcleo central da desoneração explicitada no texto constitucional. É a mesma situação do art. 150, VI, c.

18. A esta altura da exposição cabe um contraponto visando enfatizar um aspecto acima considerado. As imunidades não defluem apenas de um artigo da Constituição, ou do cumprimento dos parâmetros legalmente estabelecidos. Em sua interpretação devem ser consideradas todas as Diretrizes estabelecidas na Carta. Todos os Princípios. Enfim, não se

deve pinçar um único dispositivo constitucional e dele extrair o direito de não pagar impostos (imunidade), sem conectá-lo com as demais normas existentes no texto, e no contexto, constitucional.

É imperioso estabelecer qual o escopo da sociedade em distinguir aquela determinada atividade com o direito de não pagar tributos. Deve-se buscar qual a função desta desoneração tributária constitucionalmente qualificada.

Enfatizando que as considerações abaixo são efetuadas de forma tão somente indicativa, pois não existe a pretensão de esgotar o tema, passa-se a buscar no texto constitucional qual escopo deve ser perseguido pelas entidades e atividades indicadas na Constituição Federal a fim de que lhes seja permitido gozar da imunidade.

19. Como acima referido, no Brasil, é objetivo geral de toda e qualquer atividade ou instituição que esteja desonerada do pagamento de tributos por imunidade, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais; promover o bem de todos, sem qualquer discriminação, seja de origem, raça, sexo, cor ou idade (art. 3º, CF/88), tendo por fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político (art. 1º, CF/88).

Estes são objetivos gerais para toda e qualquer instituição ou atividade que deseje gozar da imunidade que a sociedade lhe concede.

Também existem objetivos específicos para cada qual destas instituições ou atividades, além daqueles 'requisitos da lei', que serão tratados adiante.

Para as instituições de educação, sem fins lucrativos, que possuem imunidade de impostos sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, c), além dos objetivos gerais acima mencionados, devem ser também atendidos o objetivos específicos de desenvolver plenamente o indivíduo, prepará-lo para o exercício da cidadania e qualificá-lo para o trabalho (CF/88, art. 205); respeitados os princípios de igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas; valorização dos profissionais do ensino; garantia de padrão de qualidade (incisos do art. 206, CF/88), além de deverem ser cumpridas as normas gerais da educação nacional (art. 209, I, CF/88).

Os partidos políticos e suas fundações, para gozar da imunidade de impostos sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, c), devem buscar os seguintes objetivos específicos: resguardo da soberania nacional, do regime democrático, do pluripartidarismo e dos direitos fundamentais da pessoa humana; terem caráter nacional; não receberem recursos financeiros de entidades ou governos estrangeiros ou ficarem subordinados a estes; prestarem contas à Justiça Eleitoral e terem subordinação estrita à legalidade (art. 17, CF/88).

As entidades sindicais dos trabalhadores, para poderem gozar do direito à imunidade de impostos (art. 150, VI, c) devem obedecer também ao seguinte: respeito à unicidade sindical; defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria que representa, inclusive em questões judiciais ou administrativas; reconhecer a liberdade associativa e participar obrigatoriamente nas negociações coletivas de trabalho (incisos do art. 8º, CF/88).

As instituições de assistência social, sem finalidade lucrativa, que possuem imunidade de impostos sobre seu patrimônio, rendas e serviços (art. 150, VI, c), devem atender aos objetivos específicos de proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; amparar as crianças e os adolescentes carentes; promover a habilitação e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e sua integração à vida comunitária (incisos do art. 203, CF/88).

20. Como acima exposto, é necessária a análise das diretrizes constitucionais para cada qual das instituições ou atividades desoneradas pela imunidade. Pelo mesmo fato, torna-se imperioso que ao nos debruçarmos sobre a expressão 'atendidos os requisitos da lei'[11], a conjuguemos com o que estabelece o art. 146 da Carta de 1988.

Por outras palavras: Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II). Portanto, 'os requisitos da lei' exigidos no artigo 150, VI, 'c' só podem ser conjugados com regulação estabelecida através de lei complementar.

No caso atual, para traçar os parâmetros legais para implementação da imunidade prevista na parte final da alínea 'c', inciso VI, art. 150, deve-se lançar mão do CTN - Código Tributário Nacional, que possui status de lei complementar tributária.

Tais requisitos, hoje, são os constantes do art. 14 do CTN.[12]

É bem verdade que outra lei complementar poderá vir a estabelecer diversos requisitos, especializando-os por instituição (alguns para as de educação; outros para os partidos políticos e assim por diante). Porém, hoje, apenas o CTN regula a matéria.

21. No mesmo sentido, deve-se debater a questão estabelecida no §4º do art. 150, CF/88 que reza que a imunidade prevista nas alíneas 'b' e 'c' abrange apenas 'o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionados'.

No que tange à alínea 'b' (templos de qualquer culto) a análise será efetuada em outro tópico, adiante.

Quanto à alínea 'c', deve-se analisar a expressão 'finalidades essenciais', considerando-a como abrangendo tudo que motivou a desoneração impositiva determinada na Constituição. Porque motivo a imunidade (neste item) alcança os partidos políticos, as entidades de educação e as de assistência social e os sindicatos obreiros? Em razão de uma determinação da sociedade quando formalizou a Constituição. Existem outras instituições relevantes que, no meu entender, bem poderiam fazer parte da lista mencionada, tal como os hospitais. Estou certo que cada qual de nós, individualmente, poderíamos listar várias outras atividades ou instituições a serem desoneradas constitucionalmente; porém a sociedade, quando formalizou a Constituição, com a correlação de forças políticas então vigente, cristalizou a lista constante do art. 150, VI, 'c', e não outra. Desta forma, estas são as entidades 'eleitas' para estarem aptas a gozar da desoneração impositiva proposta.

Contudo, como acima exposto, a desoneração não é concedida 'gratuitamente'. Estas entidades devem cumprir funções cuja matriz é constitucional. Algumas destas funções foram indicadas no item 19, supra. Outras existem, devem ser descobertas no texto. Porém, o conceito de finalidade essencial diz respeito a todas as atividades que permitem a estas entidades alcançar as determinações do texto e do contexto constitucional.

Daí porque, seguindo esta linha de raciocínio, é necessário distinguir em cada caso entre finalidades essenciais e secundárias.

Dentre as finalidades essenciais de um partido político está a divulgação das idéias políticas de seus filiados. Portanto, tudo que for efetuado dentro deste desiderato, estará incluso no conceito de imunidade, como por exemplo, a realização de seminários, divulgação de revistas e panfletos etc. Contudo, não estará como finalidade essencial de um partido político obter rendas decorrente da locação de um imóvel, ou da exploração de um estacionamento. Neste caso, o que se pretende é obter rendas a fim de manter (ou incrementar) a entidade a fim de que esta realize sua finalidade essencial. Logo, esta é uma finalidade secundária, sujeita, portanto, à tributação normal.

É claro que existirão situações em que tal distinção não será efetuada com tamanha facilidade. Uma delas será nos casos de aplicação de receitas financeiras. Fazê-lo implica em uma finalidade essencial ou secundária, seja de qual entidade for? Entendemos que se trata de uma finalidade secundária, não devendo ser desonerada de impostos tal aplicação. Não existe a possibilidade de uma aplicação financeira ser considerada finalidade essencial de nenhuma das entidades constantes do §4º do art. 150. Talvez, em um outro contexto, quando agentes financeiros vierem a gozar de imunidade tributária poder-se-á dizer que aplicações financeiras são deles finalidades essenciais... Hoje, no ordenamento jurídico posto, entendo que admitir tal possibilidade distorce a regra matriz do sistema.

Logo, deve-se perquirir qual a atividade que a sociedade privilegiou para elencar aquela entidade na letra 'c', inciso VI, art. 150, CF/88, imunizando-a de impostos. Devem ser consideradas finalidades essenciais aquelas que coincidam com tal atividade; e secundárias as que não coincidam.

O parâmetro constitucional para definição de finalidade essencial não é econômico, mas político (o que não quer dizer partidário). Portanto, a mera obtenção de renda para

manutenção da instituição, por exemplo, através de aplicações financeiras, não se constitui em uma finalidade essencial, mas secundária.

22. Passemos agora às imunidades objetivas, que são as prescritas nas alíneas 'b' e 'd' do inciso VI do art. 150 da CF/88.

A expressão templo de qualquer culto constante da alínea 'b' do citado inciso é objeto de acirradas discussões doutrinárias. Segundo alguns renomados autores a expressão contempla apenas os templos, ficando afastados os cultos. Daí porque ficariam apenas abrangidos pela imunidade os imóveis, ou eventualmente, os veículos, onde fosse proferido o culto. [13]

Outro grupo de autores não menos ilustre[14], advoga que a acepção deve ser interpretada no sentido de reconhecer imunidade ao culto e não apenas ao templo. Ou seja, todas as atividades desenvolvidas no e para o culto encontram-se aptas a serem desoneradas através de imunidade.

Com a devida vênia, filio-me ao primeiro grupo, pois não vejo como encontrar em uma expressão que indica templo de qualquer culto a interpretação possível de cultos em qualquer templo. Mesmo a expressão constante do §4º do art. 150, que estabelece que as vedações se relacionam apenas com as finalidades essenciais das entidades mencionadas nas alíneas 'b' e 'c', incluindo o patrimônio, a renda e os serviços, não é capaz de demover o convencimento, pois o texto pode dialogar com os três âmbitos (patrimônio, renda e serviços) referindo-se à alínea 'c', e apenas ao patrimônio ao se referir à alínea 'b'.

A Constituição consagra liberdade religiosa, inclusive com vedação aos poderes públicos de 'estabelecer cultos religiosos ou igrejas, subvencioná-los, embaraçar-lhes o funcionamento ou manter com eles ou com seus representantes relações de dependência ou aliança, ressalvada, na forma da lei, a colaboração de interesse público' (art. 19, I, CF/88). Além disso, declara que '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' (art. 5º, VI), e que 'ninguém será privado de seus direitos por motivo de crença religiosa' (art. 5º, VIII).

Porém, obedecidos estes parâmetros, o máximo de desoneração possível, no que tange aos impostos, é a que vier a afetar os templos de qualquer culto, sejam eles estabelecidos em imóveis, em embarcações, veículos terrestres etc. A expressão templo, que advêm do latim *templu*, denota lugar destinado ao culto.[15] Ou seja, a imunidade apenas diz respeito à propriedade, seja territorial urbana ou rural, ou de veículos automotores. E desde que esteja dentro das finalidades essenciais daquela entidade (art. 150, §4º, CF/88), pois, caso contrário, também não poderá ser aplicada a imunidade. Daí porque os bens de propriedade de um culto que não estejam servindo para templo não são imunes a impostos.

Desta forma, eventuais receitas tributáveis decorrentes da exploração de outras atividades do culto não estão alcançadas pela imunidade prevista na letra 'b' do inciso VI do art. 150 da Carta de 1988.

23. Outra situação objetiva diz respeito a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão, constante da letra 'd' do inciso IV do art. 150, CF/88.

O bem protegido é a liberdade de expressão, impedindo que o Estado, por vias transversas, a limite através da cobrança de impostos. Até recentemente, o Estado brasileiro usualmente criava embaraços para a importação de papel de imprensa para aqueles que se lhe opunham politicamente.[16]

A liberdade de expressão é um bem amplamente tutelado em nossa Carta, sob vários prismas.[17]

Esta imunidade não implica em desoneração da empresa jornalística de impostos, dentre eles sobre a renda e o patrimônio. Alcançadas pela imunidade estão as idéias e as informações mesmo que pagas pelos usuários. Uma vez que se trata de imunidade objetiva, é irrelevante a qualidade do conteúdo veiculado, o que abrange tanto os livros ditos 'sérios' quanto as revistas pornográficas, os gibis de quadrinhos e os diários oficiais. Enfim, visando permitir a mais ampla divulgação possível das idéias e informações é que a sociedade instituiu esta imunidade.

Em razão disto é que na expressão 'livros, jornais e periódicos' entendo não estar caracterizado o meio físico de sua veiculação. Hoje, quando a sociedade se comunica cada vez mais através de bits e menos por meio físico, deve-se entender como 'livro, jornal ou periódico' não somente o que tiver sido impresso em papel, mas o que circular através de impulsos eletrônicos. Não deve haver nenhuma diferença tributária entre a circulação de um jornal impresso e o disponibilizado através da Internet. Em ambas as situações o que se busca é obter o maior alcance possível das idéias e informações disponíveis, seja através de meio físico ou eletrônico.

Desta forma, a imunidade pode se dar ou (a) pelo produto (livro, jornal ou periódico), ou (b) pelo principal insumo necessário à sua produção para circulação através de meio físico (o papel destinado à sua impressão).

24. Enfim, a imunidade não é uma benesse, um privilégio que a sociedade concede, mas um ônus que assume aquela instituição que se obriga a cumprir os requisitos constitucionalmente estabelecidos para o exercício daquelas determinadas atividades.

O titular da imunidade não é nem a instituição, nem o Estado, mas a sociedade, difusamente representada, que estabelece no ordenamento jurídico as diretrizes a serem seguidas por aqueles que desejam ser desonerados de impostos.

O interesse das futuras gerações em uma sociedade melhor é que determina a desoneração tributária atual, sendo que o exercício cotidiano da cidadania é que permitirá alcançar este objetivo.

V. BIBLIOGRAFIA BÁSICA CONSULTADA

BALEEIRO, Aliomar. UMA INTRODUÇÃO À CIÊNCIA DAS FINANÇAS, 14ª ed., atualizada por Flávio Bauer Novelli. RJ, Forense, 1986.

----- . LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR, 7ª ed., atualizada por Mizabel Machado Derzi. RJ, Forense, 1997.

BORGES, José Souto Maior. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA - UMA INTRODUÇÃO METODOLÓGICA. SP, Saraiva, 1984.

BUCHANAN. James M. LA HACIENDA PUBLICA EN UN PROCESO DEMOCRATICO. Madrid, Aguilar, 1973.

CARRAZZA, Roque Antonio. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. SP, RT, 1986.

----- . CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO, 7ª ed. SP, Malheiros, 1995.

CARVALHO. Paulo de Barros. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ed. SP, Saraiva, 1986.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. COMENTÁRIOS À CONSTITUIÇÃO DE 1988 - SISTEMA TRIBUTÁRIO, 2ª ed. RJ, Forense, 1990.

CORRÊA, Walter Barbosa. INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA E ISENÇÃO. SP, Resenha Tributária e IBDT, 1975.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. OS PRINCÍPIOS E NORMAS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. SP, LTr, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito. OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO DE 1988. sp, rt, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. TEORIA DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA. SP, Saraiva, 1983.

MEIRA, Sílvio. DIREITO TRIBUTÁRIO ROMANO. SP, RT, 1978.

MELO. José Eduardo Soares de. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. SP, Dialética, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 10ª ed. SP, Saraiva, 1990.

----- IMUNIDADES. SP, Resenha Tributária e IBDT, 1990.

POGGI, Gianfranco. A EVOLUÇÃO DO ESTADO MODERNO. RJ, Zahar, 1981.

POTIGUAR, José Augusto Torres. A IMUNIDADE DAS ENTIDADES EDUCACIONAIS. Revista do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Pará, ano II, nº 1, 1989.

SCAFF. Fernando Facury. RESPONSABILIDADE DO ESTADO INTERVENCIONISTA. SP, Saraiva, 1990.

SILVA, José Afonso. CURSO DE DIREITO CONSTITUCIONAL POSITIVO, 6ª ed. SP, RT, 1990.

TORRES, Ricardo Lobo. CURSO DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO, RJ, Renovar, 1993.

----- OS DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO. RJ, Renovar, 1995.

----- O ORÇAMENTO NA CONSTITUIÇÃO. RJ, Renovar, 1995.

TRINDADE. A. A. Cançado. DIREITOS HUMANOS E MEIO AMBIENTE. Porto Alegre, Sérgio Fabris Editor, 1993.

VANONI. Ezio. NATUREZA E INTERPRETAÇÃO DAS LEIS TRIBUTÁRIAS, tradução de Rubens Gomes de Souza. RJ, Financeiras, 1932.

Artigo publicado no Mundo Jurídico (www.mundojuridico.adv.br) em 28.04.2003

[1] Sílvio Meira, Direito Tributário Romano, pág. 23.

[2] Gianfranco Poggi, A Evolução do Estado Moderno, pág. 34; Fernando Facury Scaff, Responsabilidade do Estado Intervencionista, pág. 8.

[3] Ricardo Lobo Torres, Os Direitos Humanos e a Tributação, RJ, Renovar, 1995, capítulo I.

[4] Ricardo Lobo Torres, Os Direitos Humanos e a Tributação, pág. 27.

[5] Meira, ob. cit., pág. 36; Ricardo Lobo Torres, Curso de Direito Financeiro e Tributário, pág. 86-87.

[6] Por cautela, face a instabilidade normativa constitucional atual, deve-se declarar que esta redação data de março de 1998

[7] Art. 153, §3º, III, CF/88, que trata da imunidade de IPI no caso da exportação de produtos industrializados

[8] Art. 184, §5º, CF/88, que imuniza a transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária

[9] ADIn 939-7, Rel. Min. Sydney Sanches.

[10] A única hipótese, razoavelmente cerebrina, seria a modificação, via emenda constitucional, das cláusulas pétreas - art. 60, §4º, CF/88 - retirando as limitações constitucionais ao poder de tributar de seu núcleo, e efetivando as modificações através de uma posterior alteração constitucional.

[11] Constante da parte final da alínea 'c' do inciso VI do art. 150, CF/88.

[12] 'Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado; aplicarem integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão'.

[13] Neste sentido laboram, dentre outros, Sacha Calmon (Comentários à Constituição de 1988, pág. 354) e Roque Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 367).

[14] Composto também por Aliomar Baleeiro (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, pág. 311), Soares de Melo (Curso de Direito Tributário, pág. 92) e Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, pág. 111).

[15] Sacha Calmon, ob. cit., pág. 353.

[16] Ver, apenas como um dos exemplos, Chatô - O Rei do Brasil, Fernando Moraes, SP, Companhia das Letras, 1994.

[17] Ver CF/88, arts. 5º, IV, V, IX, XIV, entre outros.

*Doutor em Direito Econômico pela Universidade de São Paulo, Professor da Universidade Federal do Pará, Advogado, Representante da Área de Direito junto a Capes-MEC

Disponível em:

<http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=306>. Acesso em:
05 jun. 2007.