

DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO FORMA DE LIMITAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR E COMO MEDIDA DE GARANTIA DE PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS

*RITA DE CASSIA ANDRADE**

SUMÁRIO: 1. Introdução – 2. Conceito de Imunidade – 3. Da origem normativa e espécies de imunidades - 3.1. Da imunidade recíproca entre as entidades estatais – 3.2. Da imunidade dos templos de qualquer culto – 3.3. Da imunidade dos partidos políticos e suas fundações -3.4 - Da imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores – 3.5. Da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos – 3.6. Da imunidade das entidades de assistência social também sem fins lucrativos— 4. Suspensão das Imunidades- 5. Diferenças substanciais entre as Imunidades e demais tipos de desoneração fiscal – 6. Conclusão.

1. Introdução

Dentre as formas de desoneração tributária, a imunidade é a mais complexa de todas, levando-se em conta os diversos fatores jurídicos que envolvem a figura desse instituto, tais como a delimitação das atividades legislativas dos entes tributantes, o sistema federativo em relação à imunidade recíproca, capacidade contributiva, tutela de direitos e garantias constitucionais, além das questões de política fiscal, econômica e social.

Sua origem remonta ao Império Romano, quando eram onerados os templos religiosos e os bens públicos, passando-se por situações símile na Índia no século XIII, favorecendo-se algumas pessoas portadoras de problemas físicos e/ou mentais, na idade média, quando eram concedidos privilégios às classes nobres e religiosas, até se chegar ao surgimento do liberalismo, momento no qual o instituto aqui examinado passou a constituir uma garantia de várias atividades.

Verifica-se, ainda, que a imunidade tributária passou a receber maior ênfase nos tempos modernos em virtude do movimento constitucionalista norte-americano, mas detidamente quando se decidiu que não deveria incidir tributos entre os entes federativos, o que se explica pela formação federalista daquele Estado.¹

No Brasil, a figura da imunidade também surge com a Constituição do império de 1824. Entretanto, com mudança da forma de governo, a primeira Constituição Republicana de 1889, passou a adotar a imunidade recíproca entre o Governo Central e os Estados. Sendo que através da Emenda 18/65, que deu início ao atual sistema tributário, viu-se a necessidade de garantir a não tributação do patrimônio, renda e serviços de outras entidades específicas e determinadas, fórmula que se repetiu na atual Constituição de 1988.

* Juíza de Direito em João Pessoa – Paraíba.

¹ Caso McCulloch VS Maryland State, que tramitou perante a Suprema Corte Americana, tendo como Presidente, na ocasião, o Juiz John Marshall. Apud ELALI André, Revista Tributária e de Finanças Públicas, Ano 14-70-setembro-outubro 2006, p.146.

A visão dominante da doutrina sobre a imunidade se reporta a matéria como uma forma de limitação ao poder de tributar, seguindo a interpretação literal do texto impresso no (art. 146 II da CF), juntamente com os princípios que regem o sistema constitucional tributário.

Havendo aqueles que vinculam a imunidade não somente como uma restrição a competência impositiva, mas aos direitos e garantias individuais, inseridos por toda a Constituição e não apenas no título próprio. Estes pensadores do direito acolhem a idéia da imunidade como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV) não estando, portanto, sujeita a proposta de emenda tendente a aboli-la.

Evidente que se as imunidades estão inseridas no campo das Limitações do Poder de Tributar, trata-se, portanto, de hipóteses onde a Constituição não aceita e não permite poder para tributar. Representa a própria negação de competência expressa no texto constitucional.

Se, por outro lado, as imunidades representam uma das garantias e direitos fundamentais fora do Título II da CF, como construção política decorrente de um momento histórico-social, são uma espécie de tutela dos princípios constitucionais sensíveis, relacionada à forma republicana, sistema representativo e o regime democrático. Daí porque definidas como cláusulas pétreas, cabendo ao Estado e aos legisladores a obrigação de cumprir a norma fundamental dentro da melhor interpretação para o contribuinte.

Como manifestação das Limitações do Poder de Tributar a imunidade tributária, se concretiza quando, em caso especial o legislador constituinte protege do ônus fiscal certas pessoas, matéria ou objeto, ou seja, embora os casos de imunidade tributária se encontrem devidamente inseridos na hipótese de incidência do tributo, todavia, dela são excluídos por força de determinação constitucional.

Depreende-se, portanto, que dentro da situação genérica descrita na hipótese de incidência, a imunidade tributária se efetiva quando a norma constitucional, à vista de alguma circunstância pessoal ou material que envolve o caso, deixa-a fora do campo de incidência do tributo.

A imunidade objetiva claramente impedir, por motivos que o constituinte considera de especial relevo, que os poderes tributantes, pressionados por seus déficits orçamentários, invadam áreas que no interesse da sociedade devam ser preservados.²

Assim, o que distingue as imunidades de outras formas de desoneração tributária, é que as imunidades não podem ser conferidas por lei ordinária ou complementar, divergindo das demais formas de desoneração fiscal, como a isenção, anistia, remissão, não-incidência e alíquota zero, todas com características específicas, mas que levam a desobrigação fiscal.

A propósito já consignou o Prof. Ives Gandra da Silva Martins, que: O direito brasileiro conhece seis formas de extinção da obrigação de pagar tributos, com conseqüência idêntica (desoneração da obrigação de pagar), mas com perfilação jurídica diversa, a saber: imunidade, isenção, não incidência, remissão, anistia e alíquota zero. A sua aplicabilidade ao fato potencialmente

² GANDRA Ives da Silva Martins, Curso de Direito Tributário, Vol. 1, 2ª. Ed. Belém: CEJUP; Centro de Extensão Universitária, 1993, p.39.

tributário gera a desoneração, mas os fundamentos de cada uma das referidas figuras são diversas.³

Cumpre analisar que das diversas formas previstas para a desoneração fiscal, a única que tem feitiço constitucional é a imunidade, ou seja, é a única que emerge de disposição constitucional, as demais ocorrem no plano infraconstitucional, dentro das competências de cada ente que compõe o estado federal.

De maneira que, se o poder para criação de tributos emerge da Carta Política, o impedimento que retira tal atributo dos entes federativos também só poderia ter origem na Constituição.

Pela imunidade tributária se procura resguardar, segurar ou manter incólumes certos princípios, idéias-forças ou certos postulados que o legislador constituinte consagra como preceitos básicos do regime político. Preserva valores que se encontram juridicamente prestigiados, com a finalidade de evitar perturbações que poderiam surgir com a tributação.⁴

2. Conceito de imunidade

O Prof. Paulo de Barros Carvalho, com a sutileza de raciocínio que lhe é próprio, formula a seguinte opinião:

“... classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”.⁵

Aliomar Baleeiro, o autor modelar no estudo das imunidades, define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar.

[...] A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma sucessiva de poder tributário é tão só lógica, mas não temporal”.⁶

³ GANDRA Ives da Silva Martins. Creditamento do IPI incidente sobre insumos destinados a produtos sujeitos à alíquota zero. Estudos tributários (Org. Condorcet Rezende) Rio de Janeiro; Renovar, 1999, p. 285.

⁴ Ormezindo Ribeiro de Paiva, Imunidade Tributária, Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1981, p.7.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 4ª. Ed. São Paulo. Ed. Saraiva, 1991, p.117.

⁶ BALEEIRO, Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 11ª. Edição, Forense, 2008, p.. 114/116.

Assim, o que distingue as imunidades de outras formas de desoneração tributária, é que elas são hipóteses onde a Constituição não permite e não concede poder para tributar. Representa a própria negação da competência constante no texto constitucional, como forma de resguardar ou manter intocável certos princípios ou certos postulados que o legislador consagra como preceitos básicos do regime político.

Preserva valores que se encontram juridicamente protegidos, com a finalidade de evitar transtornos que poderiam surgir com a tributação, mormente em se tratando da imunidade recíproca, evitando que os entes da federação exijam uns dos outros o pagamento de impostos.

De igual modo, ocorre em relação à imunidade das instituições de educação, assistência social e cultural, pois muitas dessas atividades executam direitos fundamentais que seriam obrigação primordial do Estado, mas que por deficiência da máquina administrativa está nas mãos de agentes privados, que atuam visando o interesse público, tudo no sentido de não onerar atividades que gerem benefícios diretos a sociedade.

Não resta dúvida que a imunidade é uma limitação constitucional do poder de tributar, de alcance restrito aos impostos, mas que, eventualmente, por razões de política econômica a Constituição consagra imunidade mais ampla, abrangendo qualquer espécie tributária (art. 155, § 3º) ou por imperativo de Justiça, a Constituição consagra a imunidade daqueles reconhecidamente pobres, em relação a certas taxas e emolumentos (art. 5º, LXXIV, LXXVI, mas as hipóteses são excepcionais⁷. Pois, via de regra, a imunidade não se estende às taxas, contribuições de melhoria, Taxa de Iluminação Pública, Empréstimos Compulsórios e as Contribuições Especiais.

3. Da origem normativa e espécies de Imunidades

Como já visto, a imunidade encontra sua previsão legislativa na Carta Constitucional, que impede a imposição tributária na origem do sistema tributário, com absoluta impossibilidade de o Poder Público gerar a obrigação tributária e, por conseguinte a cobrança de impostos.

À luz do disposto no art. 150, VI, da CF, são quatro as categorias de imunidades tributárias que podem ser concedidas, conforme disposição normativa:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado, à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – Instituir impostos sobre:

- a) Patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) Templos de qualquer culto

⁷ Idem 115.

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

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

§ 2º A vedação do inciso VI, a, e do parágrafo é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas atividades essenciais ou às dela decorrentes,

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

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com a finalidade essenciais das entidades nelas mencionadas.

Além destas, outras hipóteses de imunidades estão reguladas em diversos dispositivos do sistema tributário, a exemplo do art. 149 § 2º, I, art. 153, § 3º, III, e o art. 155, § 2º, inciso X, a, b e c, e 155, § 3º, da CF, situações em que não nasce nem a obrigação nem o crédito tributário, em face de específica norma jurídica constitucional, conforme o contexto social, político e econômico em que pode ser aplicado a fórmula da imunidade.

Em outras palavras, as imunidades previstas no art. 150, inciso VI, protegem certas pessoas, objetos e situações contra a incidência dos impostos, mas não dos tributos que exigem uma contraprestação, ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, salvo as exceções reguladas no próprio texto constitucional.

3.1 Das imunidades recíprocas entre as entidades estatais- inciso VI “a”.

Das imunidades previstas no Texto Constitucional a primeira delas trata da imunidade tributária recíproca entre as pessoas jurídicas de direito público interno, no que tange a incidência dos impostos em relação ao patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Ou seja, a União não pode cobrar impostos dos Estados e Municípios, nem os Estados e Municípios podem

cobrar impostos da União, nem entre si, como forma de garantia da organização do Estado.

A imunidade recíproca é vista como corolário do princípio constitucional básico do sistema federativo, onde a União, Estados e Municípios são dotados de autonomia política, administrativa, legislativa e financeira, nos expressos termos da Constituição. A imunidade recíproca tende a evitar que as unidades da federação sejam forçadas a pagar impostos umas às outras, impedindo eventuais cobranças mútuas entre si, comprometendo a unidade política essencial ao perfeito funcionamento do regime federativo.

As imunidades decorrem da própria forma federativa de Estado, e como tal visam o fortalecimento do federalismo e a divisão harmônica e descentralizada do poder estatal, em seus aspectos político e financeiro.

Todavia, mesmo no âmbito das imunidades recíprocas, nem sempre elas alcançam, de forma genérica, todos os impostos, relativos ao patrimônio, renda e serviços das entidades imunes, restringindo-se a determinados impostos e a determinadas finalidades, senão vejamos o que disciplina o art. 150, e seus parágrafos 1º a 4º:

“§ 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV, e V e 154, II.”

Ou seja, os templos de qualquer culto não estão imunes do pagamento dos impostos relativo a importação e exportação de produtos, na aquisição de produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos e ou valores mobiliários, e aos impostos extraordinários, cobrados na iminência ou no caso de guerra externa.

“§ 2º A vedação do inciso VI, a, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que concerne ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas atividades essenciais ou às delas decorrentes”

Em outra expressão, as imunidades extensivas às autarquias, e às fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público, se restringem ao patrimônio, renda ou serviços vinculados às suas atividades essenciais, ou às delas decorrentes, o que significa que as suas atividades não relacionadas com essas finalidades não essenciais não são imunes, e estão sujeitas à tributação. Podendo citar como exemplo o que ocorre com a aquisição de bens imóveis para investimento, prestação de serviços alheios aos seus fins específicos, renda como remuneração do lucro de operações comerciais, juros de investimento, rendimentos, alugueis, resultado financeiro da aplicação de capitais etc.

“ § 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 por normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

No que concerne a primeira parte deste preceito, o Supremo Tribunal Federal vem admitindo reiteradamente o alcance da imunidade recíproca na hipótese de empresa prestadora de serviço obrigatório e exclusivo do Estado, como é o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, estando abrangida pela imunidade recíproca prevista no art.150, VI “a” da CF, conforme se depreende das decisões nos diversos Recursos Extraordinários registrados junto aquela Corte, como os de número 241.792-2/MS, 354.897-2/RS, 356.122-7/RS, 357.389-6/RS, 398.821-4/SP, 407.099 etc.

Valendo destacar o entendimento esposado pelo Ministro Eros Grau, acerca do tema, no seu voto na Ação Civil Ordinária n. 765-QO/RJ, onde aduz que: “A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, é uma empresa pública, entidade da Administração Indireta da União, como tal tendo sido criada pelo Decreto-Lei 509, de 10 de março de 1969. Seu capital é detido integralmente pela União Federal (artigo 6º) e ela goza dos mesmos privilégios concedidos à Fazenda Pública. “ quer em relação a imunidade tributária direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no que concerne a foro, prazos e custas processuais[...]”.

Seguindo o mesmo entendimento, o pleno do Supremo Tribunal Federal, proclamou quando do julgamento do RE 220.906, tendo como Relator o Ministro Maurício Corrêa, DJ 14.11.2002, à vista do disposto no art. 6º, do decreto-lei 509/69, que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é “pessoa jurídica equiparada a Fazenda Pública, que explora serviço de competência da União (CF, art. 21, X)”.

Nesse julgamento, o Ministro Eros Grau, repete no seu voto, que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT é “ pessoa jurídica equiparada a fazenda Pública, que explora serviço de competência da União, (CF, artigo 21, X)”; que lhe são deferidos os mesmos privilégios concedidos aos entes estatais, “quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta”, e que, como empresa pública mantida pela União Federal, seus “bens pertencem à entidade mantenedora”.

Seguindo, portanto, a linha de entendimento do Supremo Tribunal Federal, a questão está em saber quando a empresa pública, sociedade de economia mista e outras entidades estatais, exercem atividades de interesse público obrigatório e exclusivo do Estado, objetivando atender interesse da administração instituidora, ou convenientes à coletividade, cujo patrimônio, bens e renda, servem apenas para acautelar empréstimos e obrigações resultantes de suas atividades, sem ter como meta o lucro operacional.

Afora disso, havendo exploração de atividade econômica por esses órgãos em sentido rigoroso, estrito, visando à produção e circulação de riquezas com o fim de lucro, não há que se falar em imunidade recíproca, incidindo, portanto, no pagamento de todos os impostos.

Ainda se tratando das imunidades recíprocas, a redação final § 3º, do art. 150, diz que as vedações do Inciso VI, “a” e as vedações do § 2º, não exoneram o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

De modo que se a União, os Estados ou Municípios formalizarem contrato de promessa de compra e venda com pessoa jurídica não imune, os impostos relacionados a esse imóvel devem ser cobrados do promitente comprador. O que no nosso entender trata-se de uma norma vazia, sem sentido

lógico, pois como bem argumenta Luciano Amaro, se a imunidade é atributo pessoal do promitente vendedor, e não do promitente comprador, não se poderia entender que ela se estendesse ao segundo, quando a sujeição passiva se reporte a este⁸.

Ademais, o fato gerador dos impostos incidentes sobre imóvel, é a propriedade, o domínio útil ou a posse por natureza ou acessão física. Assim, se o promitente comprador da obrigação não estiver inserido em qualquer dessas condições, e não for *immune*, *decorre a exigência do pagamento do tributo*.

O Supremo Tribunal Federal, no sentido de explicitar o sentido da norma, sumulou sobre a questão, com a edição da Súmula 583, que dispõe que “Promitente-comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas”

Sobre a disposição do § 4º, emerge que as vedações expressas no inciso VI, b e c, só alcança o patrimônio, renda ou os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos templos de qualquer culto e dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos, na forma da lei. Eventual emprego desses elementos não diretamente relacionados com as atividades essenciais desses órgãos, a imunidade não tem aplicação, não se enquadrando, portanto, na previsão constitucional.

3.2 Da imunidade dos templos de qualquer culto- inciso VI “b”.

O legislador constituinte não explicitou o alcance da imunidade atribuída aos templos religiosos, mas pela interpretação do § 4º, indica que compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais. Estabelecendo, ainda, uma equiparação entre os templos e as entidades referidas na alínea “c”, como os partidos políticos, entidades sindicais, instituição de educação e assistência social.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 325.822-SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, DJ 14.05.2004, decidiu que a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, b, da CF não se estende a imóveis ou templos nos quais não são realizadas as celebrações religiosas e as dependências que servem diretamente *para estes fins. Desta forma, conclui-se que deve ser verificado se o patrimônio, a renda e os serviços estão realmente relacionados às “finalidades essenciais nela mencionadas”*.

De outra parte, os templos não sofrem as limitações do exercício de atividades econômicas, com contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas (§ 2º.), pois uma vez identificado os limites das imunidades que lhes são conferidas, restringindo-se tão somente ao patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades precípuas, nada altera a circunstância de

⁸ AMARO LUCIANO, Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 9ª. Ed. 2003, p.152.

exercerem atos de comércio, indústria, ou prestação de serviços fora de suas atividades essenciais, desde que realizando o pagamento dos impostos e contribuições devidos.

3.3 . Imunidades dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos inciso VI “c”.

A imunidade tributária conferida às instituições sem fins lucrativos, disposta na atual Constituição Federal, no artigo 150, VI, “c”, possui raízes de ordem social que se revelam na preocupação do legislador constituinte desde a democrática Constituição de 1946 e veio se aperfeiçoando até hoje no sentido de preservar essas entidades da cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, com o evidente propósito de assegurar-lhes condições mínimas para o seu pleno desenvolvimento e, por via de consequência, o cumprimento das nobres finalidades a que estão voltadas.

Cada uma das circunstâncias de desoneração fiscal prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, merece uma análise, ainda que ligeira, face os objetivos do próprio instituto das imunidades e sua aplicação no âmbito dessas instituições, levando em conta que *as primeiras têm um alcance limitado a determinados contribuintes, a exemplo dos partidos políticos e as entidades sindicais dos trabalhadores, enquanto as outras, como as instituições de ensino e as entidades de assistência social sem fins lucrativos, manifesta-se numa visão mais ampla dentro dos interesses da sociedade como um todo.*

3.3. Imunidade dos partidos políticos e suas fundações

Os partidos políticos são entidades constituídas na forma da lei civil, de caráter privado, que visam resguardar a soberania nacional, o regime democrático e os interesses fundamentais da pessoa humana.

A lei 5.682/1971, declarava serem os partidos políticos pessoas jurídicas de direito público interno, mas com o nova feição dada pelo art. 17, § 1º, da CF, constituem, hoje, pessoas jurídicas de direito privado. O que não lhes retirou a condição de imunes em relação aos impostos vinculados às suas atividades essenciais, face a sua necessária importância na ordem constitucional do país, que tem como um dos fundamentos da república o pluralismo político (art. 1º, V).

Valendo ressaltar, que uma das exigências para a aquisição da imunidade pelos partidos políticos é estar regularmente constituídos, e com o registro dos seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral. Não se estendendo aos partidos políticos de origem criminosos, ou ocultos, ou que venham de encontro aos seguintes preceitos: I) caráter nacional; II) proibição de recebimento de recursos financeiros de entidades ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes; III) prestação de contas à Justiça Eleitoral; e funcionamento parlamentar de acordo com a lei.

Do mesmo modo, as fundações mantidas pelos partidos políticos, também devem obedecer a critérios de regularidade, além das exigências prévias de caráter de assistencial.

De modo que, a imunidade concedida aos partidos políticos e suas fundações não constitui um privilégio dos seus destinatários imediato, tem um cunho sócio- político de grande relevo nacional, favorecendo de forma racional essas unidades para a realização de suas atividades institucionais.

3.4. Imunidade das entidades sindicais dos trabalhadores

São também imunes de impostos as entidades sindicais dos trabalhadores. Entendendo-se, com isso, que o legislador quis também favorecer a sindicalização da classe trabalhadora de todos os setores, envolvendo os sindicatos de base, as federações, confederações e as centrais sindicais, estas últimas, representando a junção de várias entidades sindicais da classe dos trabalhadores.

Sobre a inclusão das centrais sindicais, Carraza enfatiza que: “[...] concordamos que elas, não revestem a natureza nem de sindicatos (primeiro grau), nem de federações (segundo grau), nem de confederações (terceiro grau) de trabalhadores. Todavia, a inteligência dos textos constitucionais deve levar em conta aquilo que Paulo Bonavides chama de “ideologia do poder”. E esta, no caso, prestigia ao máximo os direitos dos trabalhadores.

Em suma, as centrais sindicais, tanto quanto as entidades sindicais de trabalhadores que as formam, não podem ser alcançadas pelos impostos.⁹

3.5. Da imunidade tributária das entidades de educação sem fins lucrativos

A norma prevista no art. 150, inciso VI, letra “c”, parte final, que se reporta a imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, tem efeito contido, necessitando, portanto, para a sua cabal eficiência do atendimento dos requisitos previstos em lei complementar.

A imunidade tributária conferida às instituições de educação sem fins lucrativos, como instaurado em nível normativo pela Constituição Federal de 1988, no art. 150, IV. “c”, última parte, traz uma visão social de extrema relevância, no sentido de preservar essas entidades da cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, com o fim de assegurar-lhe condições mínimas para o seu pleno desenvolvimento e, por via de consequência, o cumprimento das elevadas finalidades a que estão voltadas.

Para Daniel Barbosa de Souza, podemos definir as instituições de educação como aquelas que auxiliam o Estado na consecução dos ditames dos artigos 205 a 214 da Constituição Federal, objetivando o desenvolvimento pleno da pessoa, preparando-a para o exercício da cidadania e para o ingresso qualificado no mercado de trabalho. A educação não abrange apenas somente o

⁹ CARRAZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 23. Ed. Malheiros, São Paulo, 2008, p.742/743.

conhecimento formal, mas também aquele que permite ao indivíduo conviver em harmonia com seus semelhantes¹⁰.

No caso das entidades de ensino, o legislador constituinte não teve a intenção de beneficiar economicamente os dirigentes ou proprietários das instituições de educação, mas cooperar com esses núcleos como forma de incentivo ao processo de busca de uma melhor qualidade de ensino e aumento de vagas nas escolas e universidades, que refletem na liberdade de aprender, ensinar e divulgar o pensamento, a cultura, o saber. Permitindo, com isso, o desenvolvimento intelectual, moral e social da criança e do ser humano, além do desenvolvimento do próprio país, posto que o desenvolvimento da nação depende do nível intelectual de seu povo, do seu preparo para o exercício da cidadania, da garantia dos valores relativos a dignidade da pessoa humana, e do investimento para a sua qualificação profissional pelo Estado e pela família.

Segundo o ensinamento de Carraza:

Trata-se de norma que, embora de eficácia limitada, não pode ser ignorada pelos Poderes Públicos, já que cuida de interesse social relevantíssimo.[...]

E nem poderia ser de outro modo. Sendo a educação um “direito de todos” e um “dever do Estado”, carece de diuturno incentivo, de modo a proporcionar o pleno desenvolvimento das pessoas. Afinal, sem educação o povo não tem como progredir e o próprio Estado deixa de aprimorar-se.

Assim, em face da relevância da educação, e cômico das deficiências do Estado no setor, *o Constituinte houve por bem autorizar fosse o ensino proporcionado também por meio de instituições privadas*. Com efeito o artigo 209 da Carta Fundamental declara textualmente ser o ensino “livre à iniciativa privada”, bastando que ela cumpra as “normas gerais da educação nacional” (inciso I) e tenha autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público” (inciso II).

Impende notar que a educação de que aqui se cogita, longe de circunscrever-se à convencional transmissão de conhecimentos, mediante aulas expositivas, inclusive em cursos de pós-graduação (*stricto e lato sensu*), abrange toda e qualquer forma de acesso a cultura e à ciência, como, de resto, literalmente estipula o art. 23, V, da CF.

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização perícia, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas.¹¹

A Educação, na lição de Aliomar Baleeiro, não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita a educação e a cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuídos lucrativos, ainda que, para sua manutenção, ceda onerosamente direitos autorais, patentes de invenção e descobertas etc. Importa não a denominação da entidade que pode ser um disfarce, mas a natureza real de suas atividades e finalidades desinteressadas de lucro ou proveitos para

¹⁰ DE SOUZA Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa, art. Publicado na Revista Jus Vigilantibus/28546. 2009.

¹¹ CARRAZA Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário, 23 ed. Malheiros, São Paulo, 2008, p.743/744.

fundadores e administradores. A estrutura jurídica da instituição também não é decisiva, porque, sob máscara de associação civil ou mesmo de fundação, pode funcionar uma unidade de interesse exclusivo dum grupo restrito ou duma família- caso p. ex., de quem instituisse uma fundação para custear a educação de seus descendentes apenas.¹²

Na disposição constitucional que trata da imunidade das instituições de educação sem fins lucrativos e de assistência social, é manifesta a prudência e o senso de justiça do legislador constituinte ao determinar que a imunidade em questão seja dirigida apenas às instituições sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, ficando, portanto, a cargo da Lei Complementar definir as condições necessárias para levar a efeito a execução dessa imunidade.

E a lei regulamentadora da espécie é o próprio Código Tributário Nacional, e a Lei Complementar 104/2001, que alterou as disposições contidas no art. 9º, item IV, alínea “c”, e o art. 14, item I, do referido do Código, cujo texto elege como requisitos configuradores da ausência de lucro das instituições de ensino ou assistência social, os órgãos que atendam as seguintes condições, senão vejamos:

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

- I) Não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
- II- aplicarem integralmente no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
- III - Manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar s sua exatidão

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

Pelos requisitos do art. 14, I a III, a entidade não poderá distribuir parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, devendo manter as suas receitas integralizadas, sem a distribuição de lucros, dividendos ou bonificações a seus dirigentes os associados.

Quanto a obrigação de aplicar integralmente os seus excedentes financeiros no País, e em projetos voltados ao investimento dos seus objetivos institucionais, nesse sentido o alcance da imunidade tem como interesse nacional estimular ações internas.

Sobre a escrituração contábil, a mesma deve atender os critérios usuais e comum a todas as empresas brasileiras, de modo a garantir a exatidão das informações aferindo-se a inexistência de lucro no registro das receitas e despesas.

¹² BALEEIRO Aliomar, Direito Tributário Brasileiro, 1ª. Edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, forense, 2008, p. 137.

De modo que, quando o legislador constituinte se reporta no inciso VI, “c”, sobre as entidades de educação e assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, a norma constitucional já estava regulamentada pelo Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pelo texto vigente, provendo apenas uma pequena alteração na redação através da LC 104/2001, como já aduzido.

Contudo, esperava-se do legislador constituído quando da edição da Lei Complementar, um maior desdobramento dos preceitos constitucionais concernentes a norma regulamentadora da matéria, notadamente na adoção de critérios mais apurados na identificação de instituição sem fins lucrativos, principalmente em relação às instituições de ensino. Em particular, a forma como devem contribuir para por fim ao abismo que separa a escola e as classes menos favorecidas, como compensação por ter as suas atividades imunes da obrigação tributária e, de conseguinte do crédito tributário decorrente.

É elementar que seja fixado para essas instituições um percentual de vagas a ser preenchida por alunos carentes, assim como a diferença competitiva das mensalidades em relação aos outros concorrentes com fins comerciais, dando, assim, um melhor contorno a regra imunizante.

Pois a desoneração tributária dessas instituições sem a identificação desses aspectos, dá uma grande margem para o crescimento dessas entidades sem fins lucrativos apenas de “fachada”. Com uma lucratividade anual que supera outros ramos do setor terciário, em proveito pessoal dos seus fundadores e administradores, o que comprometem a própria imunidade.

É assustador a avalanche de escolas e faculdades criadas diuturnamente em cada esquina, sabidamente com o fim de lucro, mas a maioria está sob o manto da imunidade constitucional, em detrimento de outros prestadores de bens e serviços que não gozam sequer de isenção.

Na nossa visão, as exigências do artigo 14, I a III, do CTN são muito genéricas, necessitando de requisitos mais específicos na identificação da expressão “sem fins lucrativos”, o que implica na necessidade de se inserir novos requisitos para a fruição da imunidade concedida, fazendo jus ao tratamento diferenciado que lhes é conferido.

Com essa crítica, não se está exigindo que as escolas ou faculdades venham a trabalhar no vermelho, com despesas superiores a receita auferida no período letivo. Devem, sim, ser superavitárias até para a própria manutenção e avaliação de qualidade pelos órgãos competentes.

No dizer de Luciano Amaro, [...] quem cria a entidade é que não pode visar lucro. A entidade (se seu criador não visou lucro) será, por decorrência, sem fim de lucro, o que – repita-se – não impede que ela aplique disponibilidade de caixa e aufera renda, ou que, eventualmente, tenha, em certo período, um ingresso, financeiro líquido positivo (superávit).

Esse superávit não é lucro.

Lucro é conceito afeto à noção de empresa, coisa que a entidade, nas referidas condições, não é, justamente porque lhe falta o fim de lucro (vale dizer, a entidade foi criada, não para dar lucro ao seu criador, mas para atingir uma finalidade altruísta.[...]) É claro que _ como instrumento de justiça distributiva – ela pode e, frequentemente, deve cobrar por serviços ou bens que fornece, e deve aplicar sobras de caixa: o importante é que todo o resultado aí

apurado reverta em investimento ou custeio para que a entidade continue cumprindo seu objetivo institucional de educação ou assistência social.¹³

Respeitada a posição doutrinária do ilustre autor, optamos por concluir que apesar dessas instituições terem natureza distinta das empresas comerciais, na prática os resultados se confundem, pois não existe beneficência ou qualquer forma de desprendimento por parte desses institutos, sendo raríssimo os casos de preocupação com o objetivo institucional de educação e assistência social. E o Estado faz vista grossa diante dessa realidade, impedindo na raiz do sistema tributário a possibilidade de cobrança de impostos, e ao mesmo tempo se eximindo de suas responsabilidades, criando, assim, essa enorme desigualdade social persistente na área de educação e assistência social.

Através da lei 11.096/2005, o Governo Federal instituiu o ProUni Programa Universidade para todos, o qual visa facilitar o acesso de pessoas carentes ao ensino universitário, através de concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

Não deixa de ser um avanço, só que há um número muito reduzido de vagas destinadas a esses alunos carentes, além disso, os critérios de exigência da renda familiar são muito limitativos, a bolsa integral exige uma renda familiar de até um salário mínimo e meio, já no caso da meia bolsa, exige-se uma renda familiar de três salários mínimos, e, como as mensalidades nesses centros de ensino tem um custo muito alto, torna-se quase inviável o acesso do aluno sem recursos a esse programa.

Sendo certo que instituição que aderir ao ProUni ficará isenta dos impostos e contribuições no período de vigência da adesão, deixando de pagar nesse período o imposto de renda das Pessoas Jurídicas IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social- COFINS, e Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, independente dos ajustes a *serem feitos ao longo do tempo*.

A idéia da Constituição como norma fundamental sobre a educação, encerra que:

“Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho”.

Mas o Poder Público não vem cumprindo o seu papel conforme preconiza no referido dispositivo, pois o dia-a-dia nos mostra uma realidade

¹³ Apud AMARO Luciano, Direito Tributário Brasileiro, 9ª edição, Saraiva, São Paulo, P. 154 Yoone Dolácio de Oliveira, Imunidades.cit.p.31-4, e Ricardo Lobo Torres. Imunidades tributarias, in Pesquisas tributarias – nova serie, n. 4. 204 e 4. e s.

muito sombria e decadente em todo o sistema do ensino público atual. Vivenciamos um sistema público de ensino falido.

De maneira que, se o ensino público funciona mal e o ensino privado é de alto custo, a possibilidade que todos os indivíduos, em igualdade de condições, tenham acesso a educação, visando o seu progresso pessoal e aptidão profissional, é de baixo grau de concretização. A escola pública não vem contribuindo para se alcançar o mínimo de equidade nos níveis de ensino, posto que apenas 56,2% dos jovens concluem o ensino fundamental e somente 37,9% dos jovens até 19 anos concluem o ensino médio, mostrando o abandono da escola pública e a ausência de qualquer compromisso desses estabelecimentos privados, tidos sem lucro operacional, com as camadas mais vulneráveis da sociedade.

Uma educação de qualidade para todos, só poderá ser construída a partir da coexistência de instituições públicas e privadas, sendo dever do Estado garantir o ensino fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria, além do acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um, além de atendimento ao educando, no ensino fundamental, através de programas suplementares de material didático-escolar, transporte, alimentação e assistência à saúde (incisos I, IV e VII do art. 208 da CF).

O Art. 212, da Constituição Federal estabelece que:

“Art. 212. A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito por cento, e os Estados, Distrito Federal e Municípios vinte cinco por cento, no mínimo, das receitas resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino”.

Com essas receitas e outras fontes adicionais de financiamentos, o Estado tem condições de promover investimento público na instituição de escolas e universidades, com capacitação dos educadores para garantir um padrão mínimo de qualidade de ensino, favorecendo uma verdadeira mudança no quadro de abandono da escola em relação ao aluno da rede pública, em toda a extensão do poder estatal.

Dentro da conjuntura nacional do nosso sistema de ensino público, e ante a omissão do Estado no seu dever de promover em igualdade de condições o acesso e permanência do aluno na escola, a ausência de fim lucrativo pelas instituições de ensino privado não deixa também de ser uma forma que o legislador encontrou para legitimar a concessão da imunidade, favorecendo a proliferação do ensino particular, mas ao mesmo tempo se desobrigando de promover uma política educacional mais próxima da nossa realidade, com garantia de um ensino de qualidade para todos.

3.6. Da imunidade das entidades de assistência social sem fins lucrativos

Na nossa compreensão instituição de assistência social é a pessoa jurídica que tem por objetivo atender as atividades de interesse social

da comunidade, sem fins lucrativos, cujos direitos sociais estão espalhados de forma sistêmica por toda a Constituição Federal.

A vedação de tributação a essas entidades, é espécie de incentivo à iniciativa privada em cooperar com as ações governamentais na consecução dos seus objetivos assistenciais, seja através de proteção à família, integração ao mercado de trabalho, saúde, segurança, previdência social, proteção aos desamparados, tudo no sentido de promover a dignidade da pessoa humana, enquanto relevante instrumento de representatividade do Estado democrático.

Nesse sentido, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, prestam um favor à sociedade, realizando o que o estado tinha a obrigação de fazer, e, por falta de estrutura adequada e recursos, infelizmente, não faz. A imunidade, no caso, é uma pequena compensação *do muito que estas entidades altruisticamente fazem em favor dos mais necessitados*.

Como ensina Roque Antonio Carraza:

Noutro giro, as instituições de assistência social, sem fins lucrativos, foram declaradas, pela Constituição, imunes a impostos exatamente porque secundam o Estado na realização do bem comum. Melhor dizendo, avocam atribuições que são típicas do Estado (é o que fazem, por exemplo, as Santas Casas de Misericórdia, que dão assistência médico-hospitalar gratuita a pessoas carentes). Assim, é altamente louvável usufruam de certos benefícios, como o de não serem obrigadas a pagar impostos (IR, ISS, IPTU, imposto sobre importação, etc.) Aliás, não podendo mesmo ser tributadas por meio de impostos, ex vi do art. 145, §1º, da CF, que consagra o já estudado princípio da capacidade contributiva.

[...] Também são havidas por instituições assistenciais as instituições fechadas e de previdência privada, também chamados “fundos de pensão”, que, por sua natureza orgânica e finalidades estão abrangidas pelo benefício constitucional, já que não tem ***animum dstribuendi*** (embora, por vezes, tenham ***anumis lucrandi***), preenchem os requisitos da universalidade (generalidade), ainda que restrita a uma categoria de pessoas); e miram o interesse público. Desde que atendam os requisitos *do art. 14, I a III, do CTN, tem jus à imunidade*.¹⁴

Em artigo do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, intitulado “Filantropia e Renúncia Fiscal, ele aborda a questão da discussão permanente, na mídia e nos Tribunais, sobre as entidades beneficentes de assistência social e o direito de usufruir da imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais.

Segundo o autor, o Conselho Nacional de Assistência Social tem reiteradamente negado os denominados “Certificados de Filantropia”, que sempre concedeu às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, em “alteração de rumo”, sem consistência jurídica, fato que, certamente, prejudicará o trabalho complementar que o setor privado faz a favor do “social”, em nível incomensurável melhor do que aquele que os governos realizam apesar de contarem com arrecadação equivalente a 34% da carga tributária, em relação ao PIB.

Nesse trabalho ele define que beneficente é aquela entidade que atua a favor de outrem que não seus próprios instituidores ou dirigentes,

¹⁴ CARRAZA, op. cit. Pag. 753/754.

podendo ser remunerada por seus serviços. Filantrópica é entidade com idêntico escopo, mas cuja atuação é inteiramente gratuita, ou seja, nada cobra pelos serviços que presta. O constituinte ao outorgar a “imunidade” dos impostos não falou em “filantropia, mas em entidades beneficentes de “assistência social e de educação” e, ao cuidar das contribuições sociais, cuidou de entidades beneficentes e não apenas das entidades filantrópicas.

E remata:

A condição essencial para que uma entidade seja beneficente é, a meu ver, cumprir o disposto no art. 14 do CTN, que, na sua redação original, exigia apenas, a aplicação dos recursos no país, a não distribuição de benefícios a seus diretores e a escrituração regular. As alterações da lei complementar 104/201 não atingiram, todavia, o âmago do perfil nem poderia fazê-lo continuando a haver a distinção entre entidades filantrópicas e beneficentes¹⁵.

Este é o entendimento esposado pela melhor doutrina, pois a noção que se tem das entidades de assistência social, remete a idéia de uma organização permanente voltada à realização de atividades sociais, sem intuito de lucro ou vantagem econômica.

Para Aliomar Baleeiro, dentro do conceito de instituição de assistência social estariam incluídas as instituições de previdência privada fechada que, por força de lei, não tem finalidades lucrativas, embora se formem mediante contribuição de seus filiados e atinjam um círculo restrito de beneficiários.¹⁶

Dentro desse raciocínio as entidades de previdência privadas, denominados fundos de pensão, limitadas a certos ramos de atividade ou profissão, na forma do art. 149 da CF, se ajustam perfeitamente aos ditames da imunidade previsto no art. 150, IV, c.

Por outro lado, a Constituição Federal, no Título VIII, Capítulo II, seção IV, que cuida da Assistência Social disciplina que:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e, tem por objetivos:

I - a proteção à família, a maternidade, à infância, à adolescência, e à velhice;

II - o amparo as crianças e adolescentes carentes;

III – promoção da integração ao mercado de trabalho

IV a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e promoção de sua integração à vida comunitária que cuida da assistência social, diz que a assistência social tem os seguintes objetivos:

Ficando claro que os sentidos de assistência social previsto na parte do sistema tributário, no art. 149, e assistência social prevista no art. 203, não

¹⁵ GANDRA Ives da Silva Martins, trabalho publicado no espaço eletrônico www.filantropia.org/artigos, elaborado em 25.02.02.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar, OP.cit., p. 140

tem a mesma identidade, posto que na hipótese do art. 149 a seguridade social é promovida pelos próprios servidores ou grupos profissionais de determinadas categorias através do pagamento de contribuições, visando a garantia dessa assistência, enquanto que assistência social prevista no art. 203, é promovida através da iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinados a realização dos objetivos traçados nos seus incisos I a IV acima elencados.

De forma impar, Ives Gandra da Silva Martins mais uma vez explica que:

Em relação às entidades de assistência social, cujo perfil da imunidade desenhada pela jurisprudência abrange inclusive as entidades fechadas de previdência social, o constituinte optou por duas conformações de assistência social. A conformação *lato sensu*, que abrange previdência, saúde e assistência social propriamente dita, e a *stricto sensu*, que só hospeda a assistência social, fora das hipóteses previdenciárias e de saúde. O Artigo da Assistência *stricto sensu* está no art. 203 no capítulo da Seguridade Social.¹⁷

3.7. Da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, inciso VI “d”.

A Constituição federal de 1988, estabelece duas ordens de imunidade, sendo algumas de natureza objetiva e outras de natureza subjetiva que define os diversos campos do domínio prático e das atividades volitivas na execução das imunidades.

A imunidade de livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão está inserida no conceito de imunidade objetiva, no sentido de que alcança somente os impostos incidentes sobre a importação, a produção industrial e a circulação de mercadorias (II, IPI, ICMS), mas não os impostos incidentes sobre a renda e o patrimônio, os quais devem ser pessoais. O art. 145, § 1º, da Constituição de 1988 refere-se ao fenômeno da personalização de impostos.

Neste caso, a imunidade tem como meta a redução do custo do produto, favorecendo a veiculação de informações, do ensino e da cultura. Por isso está destinada, em primeiro lugar, a beneficiar o consumidor que sofrerá, finalmente, pelo mecanismo dos preços, a transferência do encargo financeiro dos impostos incidentes sobre a produção e a comercialização do papel, do livro, dos jornais e periódicos independentemente de seu intuito moral, ou obscuro¹⁸.

Pelo caráter subjetivo da imunidade, destaca-se a sua função íntima de proteção aos meios de comunicação de idéias, ponto de vista, teoria, doutrina, opinião, produção e divulgação de informações, conhecimento, enfim, meios de expressão do saber que são de interesse sócio cultural. Neste caso, a imunidade tem como alicerce proteger a liberdade de expressão intelectual e a liberdade de informação.

Já dentro da sua visão subjetiva, a imunidade concedida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, pode ser vista como a possibilidade de maior difusão da atividade intelectual sem o gravame dos impostos, sem o peso da carga tributária, que poderia incidir de tal forma a impedir o pleno exercício dessa garantia constitucional de expressão do

¹⁷ GANDRA Ives da Silva Martins, op.cit., p. 38-39.

¹⁸ BALEEIRO, idem .op. cit., p. 149.

pensamento (art. 5º, inciso IV), e de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura previa ou licença (art. 5º, inciso IX).

Decidindo sobre a matéria, o Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da ADin 939, se manifesta da seguinte forma “[...] a finalidade é a proteção ao direito básico de manifestação do pensamento”. Desse modo, a ausência de ônus tributário sobre o valor dos elementos elencados no art. 150, IV, d, visa garantir que as pessoas com menos recursos financeiros possam ter acesso a cultura, informação e conhecimento, podendo dedicar-se a elaboração de estudos, pesquisas, objetivando sempre a disseminação de idéias, entre outros objetivos.

Hugo de Brito Machado Segundo, em artigo publicado em seu blog, conclui que para fins de incentivar a cultura bastaria uma isenção, a imunidade tem maior peso, está no rol de garantias constitucionais protegidas inclusive de emendas tendentes a aboli-las. “a finalidade da regra imunizante não é apenas ‘difundir a cultura’, mas especialmente evitar que o tributo seja utilizado como forma de censura (...).

Por conta disso foi que se incluiu a partir da Constituição de 1946, a referência também ao papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos. A finalidade da regra imunizante não é apenas difundir a cultura, mas especialmente evitar que o tributo seja utilizado como forma de censura.” E esse raciocínio parece se ajustar perfeitamente com as normas insculpidas pelo legislador de 1988 ao decidir pela não tributação dos livros, *jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão, seja ele importado ou não*.

Ainda, segundo ele, aduz que:

“A constituição almeja duplo objetivo a estatuir essa imunidade: Amparar e estimular a cultura através de livros, periódicos e jornais; garantir a liberdade de manifestação do pensamento, o direito de crítica e a propaganda partidária.

Por fim Aliomar Baleeiro ainda versa que “o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade da manifestação do pensamento (...) e de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático”.

A doutrina vem evoluindo na idéia de que a imunidade do art. 150, IV, d, deve alcançar outros insumos além do papel destinado a impressão dos livros, jornais, revistas e periódicos, a exemplo da liberação dos impostos nas aquisições de bens de uso, consumo ou sobre os serviços utilizados pelas empresas de impressão tipográfica, visando reduzir os custos final do produto, tendo como conseqüente o aumento de leitores nas classes menos abastadas, além de permitir o equilíbrio na concorrência, com investimento no setor pelas empresas de pequeno e médio porte.

Sacha Calmon Navarro Coelho, em parceria com Misabel Derzi e Humberto Theodoro Junior, defendem a imunidade do art. 150, IV, d, sobre outros insumos e equipamentos como condições de efetiva proteção da liberdade de expressão. A defesa dos chamados jornais de opinião.

Vejamos o que pontificam sobre o assunto:

[...] De fato, a limitação da imunidade no produto final (livros e jornais), sem liberação dos impostos incidentes nas aquisições de bens de uso, consumo ou de capital ou sobre os serviços utilizados pelas empresas de

impressão, gera efeitos contrários aos desígnios constitucionais, encarece a produção e falseia a concorrência, basta argumentar que:

a) ficará mais elevado o custo produtivo e, conseqüentemente, o preço final do produto, limitando-se o direito da grande massa pobre dos leitores nacionais;

b) elevando-se o custo produtivo, apenas as grandes empresas de impressão, economicamente mais poderosas suportam e suportarão os ônus dos impostos cuja incidência independe do resultado da atividade (como é o caso do IPI, do ICMS ou do ISS). Elas e apenas elas, já dominantes no mercado, gozarão do maquinário mais moderno, dos recursos técnicos mais eficientes de impressão, e com isso, sufocarão as concorrentes menores, em especial, os pequenos jornais de opinião.¹⁹

Seguindo o mesmo raciocínio a doutrina de Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, textualiza que a imunidade beneficia não só o produto acabado, “ mas envolve todo o processo de produção, incluindo aí o conjunto de serviços, tais como, a redação, a editoração, a composição, a correção e a revisão da obra, insumos que os integram como pasta, tintas, clichês fotográficos, etc., o lugar ou o conjunto de lugares oficinas de onde saem os produtos acabados e as máquinas e equipamentos necessários à confecção e à impressão deles”.

Hugo de Brito Machado, ao seu turno, ressalta que a “A imunidade do livro, jornal ou periódico, e do papel destinado à sua impressão, há de ser entendida em sentido finalístico. E o objetivo da imunidade poderá ser frustrado se o legislador pudesse tributar quaisquer dos meios indispensáveis á produção dos objetos imunes. Assim, a imunidade, para ser efetiva, abrange todo o material necessário à confecção do livro, do jornal ou do periódico. Não apenas o exemplar deste ou daquele, materialmente considerado, mas o conjunto. Por isto nenhum imposto pode incidir sobre qualquer insumo, ou mesmo sobre qualquer dos instrumentos, ou equipamentos, que sejam destinados exclusivamente à produção desses objetos.”²⁰

No Brasil, desde a Constituição de 1946, e a Emenda 18/65, que o papel destinado a impressão de jornais, livros e periódicos goza da proteção da imunidade. A Carta de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 01, de 1969, contempla com a imunidade os livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

No tange ao conceito de livro para o efeito de alcance da imunidade, o Supremo Tribunal Federal vem entendendo que o livro não é um conceito fechado, e que a imunidade deverá se estender também a outros objetos compreendidos como veículos de informação e cultura, que não seriam necessariamente entendidos como livros. Temos, como exemplo o entendimento da expansão da imunidade às listas telefônicas, apostilas (RE 183.403-0), encadernações acadêmicas, álbuns de figurinhas (RE 22.1239), os papeis e filmes fotográficos e importação de encartes e capas para livros didáticos a serem distribuídos em fascículos semanais aos leitores do jornal (RE 225.955). São excluídos da imunidade outros insumos, tais como as máquinas e as tintas.

O STF considerou imunes as listas telefônicas (RE 370.71), por sua utilidade pública. Interpretou favoravelmente à imunidade, tendo em vista o

¹⁹ CALMON Sacha Navarro Coêlho e Misabel Derzi e Humberto Teodoro Júnior, *Direiro Tributario Contemporâneo*, 2ª. Ed. Revista dos Tribunais, São paulo, 2004, p. 235.

²⁰ *Cadernos de Direito tributário e finanças* 14/78, ano 4, n. 14. São Paulo: RT. Jan. mar.1996.

valor oculto que ela traz em sua essência, que é o de acesso a informação, que se configura em um direito fundamental previsto constitucionalmente. No entanto, no que diz respeito às páginas amarelas, o STF não guardou o mesmo destino, por entender que é um livro destinado apenas a vender produtos.

Sobre o tema da imunidade do livro eletrônico, os estudos ainda parecem limitados, segundo Oswaldo Saraiva Othon Filho, “a única maneira de a imunidade alcançar o livro eletrônico seria por meio de mudança no texto da Constituição, por entender que a tecnologia em 88 já permitia que o legislador, se quisesse, teria estendido a imunidade aos mesmos”. Com o que concordamos, pois a imunidade dos livros na forma como está posta, se limita apenas à mídia escrita topográfica, não abrangendo os meios eletrônicos.

Vale destacar que a Constituição de 1988, foi promulgada após um longo período de ditadura militar, onde o direito de expressão e de manifestação do pensamento foram duramente reprimidos, daí a razão de conter em seu texto uma grande quantidade de artigos referentes a garantia dos valores fundamentais, relativos a liberdade de manifestação do pensamento; a liberdade da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independente de censura ou licença

Enfim, a nova Carta Política traz um grande número de normas com textura aberta, possibilitando o resgate dos valores fundamentais, até então restritos, inseridos no art. 5º, IV, VI, XII, IX, 215, 216, e 220, que se referem ao valor intrínseco e a proteção dos elementos ao art. 150, VI, d, ou seja, a imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

4. Suspensão da imunidade

Sobre a suspensão da imunidade o código Tributário Nacional normatiza através do seu § 1º, do art. 14 que:

Art. 14 (...)

§1º. Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou § 1º. do art.9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício”

Segundo o texto da lei, havendo descumprimento dos requisitos condicionantes à concessão da imunidade, esta pode ser suspensa por ato da autoridade.

No que tange ao conteúdo desse dispositivo, temos que a Lei 5.172. de 25.10.1966, na época teve uma compreensão dissociada do processo de alteração das normas constitucionais, pois, se a concessão das imunidades deriva de dispositivo constitucional, como tal não podem ser suspensas por ato de autoridade fazendária, e qualquer alteração nesse sentido deve ser feita através do instrumento normativo adequado.

Ademais, a análise sistêmica de todo o seu conteúdo, revela a dissensão do enunciado, quando no art. 178 e segs. que trata da isenção que

tem origem na lei infraconstitucional, exige para a revogação ou modificação do instituto a ocorrência de lei. Logo, a imunidade que tem antecedência constitucional jamais poderá ser suspensa por mero ato de autoridade administrativa.

A imunidade tem previsão constitucional e não pode ser suspensa por lei ordinária ou normas complementares à legislação tributária, a exemplo dos atos normativos das autoridades administrativas, ou decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa.

A imunidade é norma constitucional limitadora do poder de tributar, e como tal só pode ser modificada através de emenda constitucional, conforme traçado no texto do art. 60, da própria Constituição Federal.

Todavia, há entendimento no campo doutrinário que a imunidade como garantia de não tributação caracteriza-se como cláusula pétrea e que não pode ser ceifada sequer por emenda constitucional, por constituir direitos e garantias fundamentais.

Com efeito, o artigo 60, da CF, que trata da Emenda à Constituição, define em seu parágrafo 4º, as matérias que não poderão ser objeto de deliberação através de emenda constitucional, conforme se depreende do seu conteúdo, in verbis:

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

- I - a forma federativa de Estado;
- II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
- III - a separação dos Poderes;
- IV - os direitos e garantias individuais

André Elali, recentemente explicou em artigo de sua autoria, que no caso sob exame, os incisos I, II e IV, são cláusulas pétreas diretamente relacionadas com o fenômeno da imposição tributária, por garantirem, direta ou indiretamente, direitos do cidadão-contribuinte, e também do Estado Federal, limitando a atuação estatal.

Entende, ainda, o referido autor, que há diferentes tipos de imunidades em nosso sistema jurídico, um primeiro que reflete a preocupação do constituinte com a formação e manutenção do Estado Federal, relacionado com direitos e garantias fundamentais, e um outro que se caracteriza como mero mecanismo de políticas fiscais, como é o caso da imunidade prevista na EC 33/2001.

Enquanto as imunidades originais do texto político são garantias não sujeitas a alterações constitucionais, constituindo-se cláusulas pétreas, as imunidades que se qualifiquem como mecanismos de políticas fiscais poderão ser revogadas.²¹

Assim, quando o instituto da imunidade se manifesta como parte dos direitos e garantias individuais, inserido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, afasta-se a idéia de sua suspensão através da legislação de lei infraconstitucional e muito menos através de ato administrativo, integrando a

²¹ ELALI André, op.cit. p.160.

lista das garantias constitucionais preservadas da proposta de emendas tendentes a extingui-las.

4. Diferenças substanciais entre a imunidade e os demais tipos de desoneração fiscal

Já vimos que a imunidade tributária constitui uma das formas de desoneração fiscal decorrente da Carta Constitucional, que limita a competência do legislador ordinário em aplicar a tributação de impostos sobre certos bens, pessoas e serviços, envolvendo a competência tributária da União, estados, Distrito Federal e Municípios.

Além da imunidade como forma limitativa no contexto da incidência tributária, temos as hipóteses de não incidência tributária, isenção, anistia, e alíquota zero.

No dizer de Sacha Calmon Navarro Coelho, imunidade e isenção se diferenciam pela sede jurídica. A imunidade é posta na Constituição, a isenção pela lei infraconstitucional, complementar ou ordinária²².

Esta é a diferença fundamental entre uma e outra, todavia, existem outras distinções entre os dois institutos que identificam a sua diversidade, embora no final encerrem o mesmo objetivo que é a desobrigação do pagamento de tributos.

A doutrina é vasta sobre o conceito de isenção, existindo várias correntes se manifestando sobre o conceito desse fenômeno jurídico. A teoria mais conservadora defende a idéia da isenção como a dispensa legal do pagamento do tributo. Para os defensores dessa linha como Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Souza e outros, para eles ocorre o fato impositivo "fato gerador *in concreto*," e nesses termos, nasce a obrigação tributária, apenas, o pagamento do tributo é dispensado pela lei.

Para outros, como Borges Souto Maior, a isenção é uma forma de não incidência qualificada.

Em artigo de Pedro Luciano Marrey Júnior ele afirma que:

"a lei de isenção, no momento em que surge, já retirou do campo de incidência determinados fatos; a obrigação tributária não chega a nascer pois a lei de isenção suprimiu determinadas situações do campo da tributação".

Em outras palavras, não se pode ver a isenção como mera dispensa do pagamento de tributos, já que existe uma lei antecedente que impede o nascimento do mesmo.

Já para o Prof. Paulo de Barros Carvalho, entende a *isenção como a limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma jurídica tributária, que impede o tributo nascer*.

²² COELHO Navarro Calmon Sacha, Comentários á Constituição de 1988, 6ª. Edi.Forense, Rio de Janeiro, 1995, p. 339.

Assim, nessa junção de idéias inovadoras, a isenção pode ser entendida como a hipótese de não incidência legalmente qualificada. Como também uma limitação do âmbito de abrangência de critério do antecedente ou do conseqüente da norma tributária, que impede que o tributo nasça.

Por outro lado, a isenção pode ser concedida em caráter geral ou limitar-se a determinado território da entidade tributante, em função de circunstâncias a ela peculiares, ou ainda a determinada pessoa através de requerimento que atenda as condições e os requisitos previstos em lei, podendo, ainda, ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinados fatos.

Via de regra é limitada aos impostos, não se estendendo às demais espécies de tributos.

Com relação à situação de **não incidência**, temos por necessário antes de tudo conhecermos o conceito de hipótese incidência, buscando-se a construção original do saudoso mestre Geraldo Ataliba, para quem a h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato: é o seu desenho).²³

Entendia o renomado jurista, que o paralelismo feito por muitos autores entre o conceito de hipótese de incidência e o conceito de crime, formulado pela lei penal, era bastante apropriado. Pois, segundo ele, na figura penal temos a descrição hipotética de um comportamento humano (fato), que, se concretizado, acarreta a incidência das conseqüências previstas pela lei. E que a figura típica penal constitui-se num conceito legal, da mesma forma que a hipótese de incidência. A figura legal do crime é mera descrição legal, simples conceito legal hipotético. Há crime *in concreto*, se e quando alguém pratica o fato descrito abstratamente na lei.[...]

H.i., tributária é a hipótese da lei tributária. É a descrição genérica e abstrata de um fato. É a conceituação (conceito legal) de um fato: mero desenho contido num ato legislativo.

Comparava, assim, a figura da não-incidência tributária ao não-crime. Chegava até a falar em fato não-imponível, para aludir ao acontecimento que não realizava hipótese de incidência tributária. Portanto, podemos dizer que a não incidência tributária deriva da ausência de previsão legal abstrata, de alcance geral, em relação ao fato imponível, ou da impossibilidade jurídica da obrigação de pagar um tributo, em face da ausência de vontade do Estado em exercer a sua competência tributária.

No tocante a alíquota zero como fenômeno de exoneração fiscal, o mestre Paulo de Barros Carvalho, entende que a alíquota zero anula uma parte

²³ ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 4ª. Ed. São Paulo, 1990, Editora Revista dos Tribunais, p. 53

da regra- matriz de incidência, qual seja, o critério quantitativo (base de cálculo + alíquota) localizado no conseqüente da norma.

No caso da alíquota zero, há uma previsão legal sobre o nascimento do fato gerador da obrigação tributária, sendo que por questões de política econômica, o governo em sua respectiva esfera de competência, pode reduzir a 0% (zero por cento), a alíquota de alguns produtos e serviços em determinadas operações, a exemplo do IOF nas operações que menciona no art. 8º, incisos I a XXV, da Lei 6.306/2007.

O mesmo ocorrendo com as contribuições do PIS e COFINS, sobre a receita bruta da venda de máquinas e veículos auferida por comerciantes atacadistas e varejistas, prevista no caput do art. 5º, da Lei 10.485/2002, e mais recentemente, o Decreto 6.809 de 30.03. 2009, que altera a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, fixando alíquota zero do IPI dos carros populares (de 1.000 cilindradas), de motocicletas, além de 30 itens de materiais da construção civil, como cimento, tinta, banheiras, chuveiro elétrico, etc.

Vale ressaltar que a exoneração fiscal através da fixação de alíquota zero não se limita apenas aos impostos, estendendo-se as contribuições especiais, podendo, ainda, ter prazo fixo de validade conforme o processo de análises e decisões políticas e/ou econômicas.

Remissão e anistia fiscais: A Remissão é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, enquanto a anistia é uma forma de exclusão do crédito tributário, embora, ambas resultem em perdão da dívida.

Segundo a redação do art.172 do CTN, a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo os seguintes requisitos: I) a situação econômica do sujeito passivo; II) ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III) a diminuta importância do crédito tributário; IV) as considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso.²⁴

E um exemplo muito atual de remissão, foi a dispensa pelo governo dos débitos tributários com valor de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais), incidindo na norma supra, levando em conta a quantia a ser executada.

Por outro lado, a anistia, como forma de exclusão do crédito tributário, se reporta às infrações praticadas pelos contribuintes que não configurem crimes ou contravenções penais, além dos atos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele. Essas infrações estão diretamente vinculadas ao atraso no pagamento da dívida, e até mesmo no descumprimento de alguma obrigação acessória praticada sem os vícios de vontade.

²⁴ CTN art. 172, incisos I a IV.

A anistia, conforme preconiza o art. 181 do CTN, pode ser concedida em caráter geral ou limitadamente, ajustando-se às situações previstas no referido dispositivo legal. Sendo corrente a concessão de anistia em relação às multas de mora, juros e correção monetária sobre impostos atrasados. Vale dizer que a multa pelo atraso no pagamento da dívida fiscal é sempre acima da média das aplicadas no mercado, tendo por objetivo punir o contribuinte inadimplente, enquanto a correção monetária é para garantir a atualização do poder aquisitivo da moeda corrente.

6. Conclusão

De tudo visto sobre as imunidades e suas variáveis espécies, é indiscutível a importância do seu estudo no campo da tributação, seja por constituírem verdadeiras limitações ao poder de tributar, seja por protegerem garantias fundamentais sob o ponto de vista da formação *do próprio* Estado brasileiro, seja por constituírem instrumento de política econômica e fiscal, induzindo os agentes públicos a determinados comportamentos desejáveis.

O instituto da imunidade é um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, com repercussões diferenciadas, dependendo da preocupação do legislador, mas todas de fundamental importância para o desenvolvimento e a manutenção de uma sociedade “ livre, justa e solidária”, pois todas as situações acolhidas pelas normas de imunidade tem como objetivo a salvaguarda de um valor tido por fundamental ao Estado Democrático de Direito, que consiste, sobremaneira, na preservação e na concretização dos direitos fundamentais, a exemplo do pacto federativo, liberdade religiosa, pluralismo político, solidariedade, educação e cultura.