



UNIVERSIDADE  
ESTADUAL DE LONDRINA

---

CARLOS EDUARDO CORRÊA CRESPI

**IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS:  
FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA GERAL**

---

Londrina  
2012

CARLOS EDUARDO CORRÊA CRESPI

**IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS:  
FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA GERAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina.

Orientadora: Profa Dra Marlene Kempfer.

Londrina  
2012

**Catálogo elaborado pela Divisão de Processos Técnicos da Biblioteca Central da  
Universidade Estadual de Londrina.**

**Dados Internacionais de Catalogação-na-Publicação (CIP)**

C921i Crespi, Carlos Eduardo Corrêa.

Imunidade subjetivas a imposto: fundamentos para uma teoria  
geral / Carlos Eduardo Corrêa Crespi. – Londrina, 2012.  
165 f.

Orientador: Marlene Kempfer.

Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade  
Estadual de Londrina, Centro de Estudos Sociais Aplicados,  
Programa de Pós-Graduação em Direito Negocial, 2012.

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário – Brasil – Teses. 2. Imunidade tributária –  
Brasil – Teses. 3. Concorrência – Brasil – Teses. 4. Direito  
constitucional – Brasil – Teses. I. Kempfer, Marlene. II. Universidade  
Estadual de Londrina. Centro de Estudos Sociais Aplicados. Programa  
de Pós-Graduação em Direito Negocial. III. Título.

CDU 345.9

CARLOS EDUARDO CORRÊA CRESPI

**IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS:  
FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA GERAL**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Profa. Dra. Marlene Kempfer  
UEL – Londrina - PR

---

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro  
UEL – Londrina - PR

---

Prof. Dr. Gabriel Bertin de Almeida  
UEL – Londrina - PR

Londrina, 20 de setembro de 2012

À Maria Alice,  
a mulher dos meus sonhos.

Aos meus filhos lindos,  
Bebel, Carol e Rafa.

*“Os livros estão aqui, como uma galáxia pulsante, e as palavras, dentro deles, são outra poeira cósmica flutuando, à espera do olhar que as irá fixar num sentido ou nelas procurará o sentido novo, porque assim como vão variando as explicações do universo, também a sentença que antes parecia imutável para todo o sempre oferece subitamente outra interpretação, a possibilidade duma contradição latente, a evidência do seu erro próprio”.*

José Saramago

*“Limits do not necessarily weaken;  
they can also strengthen”.*

Stephen Holmes

## AGRADECIMENTOS

Inauguro esta série de agradecimentos com uma homenagem a meus pais Vladimir e Maria de Fátima, meus primeiros mestres, a quem tanto amo. Se trilhei um caminho suave até aqui, foi porque eles o pavimentaram. A seu cuidado e carinho, serei eternamente grato.

Sou igualmente grato ao Sr. Fernando e à D. Ivany, que de *parents-in-law* passaram a *parents-in-love*, por contribuírem tão positivamente à minha formação.

O espaço também é apropriado para expressar o profundo agradecimento que tenho por meus primeiros professores de Direito Tributário. Falo de Marcos Vinícius Passarelli Prado, Claudio de Abreu, Flávia Scarpinella Bueno e Luís Claudio Yukio Vaturi, com quem também aprendi os meandros da arte de advogar.

Agradeço também a João Alberto e Denise Graça, e a Marcelo Leal de Lima Oliveira e Renato Lima Barbosa, amigos nas horas certas e incertas.

Sou grato ao fraternal amigo José Roberto Balan Nassif, prova definitiva de que a família não se forma apenas por laços de sangue, assim como à Patrícia Ayub da Costa Ligmanóvski, incentivadora primeira e frequente deste meu curso de mestrado.

Devo o bom termo do presente estudo à Dra. Marlene Kempfer, professora na sublime acepção do termo, exemplo de força e dedicação à causa do ensino superior, a quem sou muitíssimo grato.

Agradeço, ainda, à Dra. Aurora Tomazini de Carvalho, cujas lições influíram decisivamente na maneira como vejo o Direito, e também ao Dr. Thiago Massao Cortizo Teraoka, quem primeiro leu este trabalho e colaborou com indispensáveis críticas e sugestões. Por meio deles, a genialidade se faz ainda mais bela, pois se expressa com simpatia e humildade.

Sou muito obrigado ao Dr. Gabriel Bertin de Almeida, pelas considerações feitas sobre o estudo, e ao Francisco Carlos Navarro, em nome de quem agradeço a todos os funcionários do Curso de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina.

Reservo este último e especial agradecimento à Maria Alice, à Bebel, à Carol e ao Rafa, amores da minha vida, a razão de tudo.

CRESPI, Carlos Eduardo Correa. **Imunidades subjetivas a impostos:** fundamentos para uma teoria geral. 2012. 165 f. Dissertação (Mestrado em Direito Negocial) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2012.

## RESUMO

Esta dissertação se foca nas *imunidades subjetivas a impostos*, de acordo com a legislação brasileira. O estudo é dividido em três capítulos. No primeiro, é apresentado um panorama do sistema constitucional tributário, com destaque à harmonização do dever fundamental de pagar impostos e a competência tributária. Ao se comprometer com uma série de despesas, o Estado brasileiro precisa de dinheiro, e seus objetivos estariam severamente comprometidos não fosse a possibilidade de uma colaboração financeira da iniciativa privada. Este poder de obter meios para sua própria existência, contudo, deve ser exercido dentro de um modelo onde sobressaem garantias expressas à preservação do núcleo essencial do direito de propriedade (não confisco), assim como a necessidade de a intervenção estatal no campo tributário ser praticada de modo a maximizar o princípio da isonomia, nas suas especiais vertentes da generalidade da tributação e da neutralidade fiscal. No segundo capítulo, são analisados os dispositivos da Constituição Federal que versam sobre as imunidades subjetivas a impostos, de modo a estabelecer um conjunto de regras aplicáveis a todas as pessoas imunes. Pressupondo que esses específicos limites ao poder de tributar são regras de exceção, pois apartam da tributação eventos que, de outra sorte, revelariam capacidade contributiva, o seu modelo é construído com vistas a maximizar os princípios da generalidade da tributação e da livre concorrência. Interpretadas dessa maneira, as imunidades subjetivas a impostos limitam-se ao tipo específico de tributo cuja hipótese de incidência não constitui uma atuação estatal e que é instituído sem a prescrição de vinculação do produto de sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa específica. As pessoas imunes, ainda, não podem ter fins lucrativos o que significa não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título e também não empregar seu patrimônio ou serviços, assim como auferir renda em competição no mercado. Em decorrência disso, apenas o patrimônio, a renda e os serviços *imediatamente* relacionados com as finalidades essenciais das pessoas imunes é que não estão sujeitos a impostos. Por fim e uma vez que a Constituição Federal regula de forma exaustiva o conteúdo, alcance e sentido das regras de imunidade subjetiva a impostos, eventual legislação comum que trate do assunto terá o condão, apenas, de conformá-lo, sendo certa, no entanto, a necessidade de lei complementar. No terceiro e último capítulo, são analisadas as imunidades subjetivas a impostos existentes na Constituição Federal, sabidamente a imunidade aos prestadores de serviços públicos, às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, às organizações religiosas, aos partidos políticos e suas fundações, às entidades sindicais dos trabalhadores, às instituições de educação e às instituições de assistência social.

**Palavras-chave:** Direito constitucional. Imunidades subjetivas a impostos. Teoria geral. Livre concorrência. Generalidade da tributação.

CRESPI, Carlos Eduardo Correa. **Immunities subjective taxes:** foundations for a general theory. 2012. 165 f. Dissertation (Master's degree in Law Negotiation) – Universidade Estadual de Londrina, Londrina, 2012.

### ABSTRACT

This thesis focuses on the *subjective tax immunities* in accordance with Brazilian law. The study is divided into three chapters. In the first, it is given an overview of the constitutional taxation system, especially the harmonization between the fundamental duty of paying taxes and taxing power. By committing to a series of charges, the Brazilian state needs money, and its goals would be severely compromised if there was no financial collaboration by the private sector. This power to obtain means to its own existence, however, must be exercised within a model from which arises explicit guarantees to the preservation of the essential core of the property right (non-confiscation), as well as the need to maximize the principle of equality in its special aspects of generality in taxation and tax neutrality. The second chapter analyzes the provisions of the Constitution that deal with the subjective tax immunities in order to establish a set of rules applicable to all tax immune persons. Assuming that these specific limits on the power to tax are exception rules, its model is built to maximize the principles of general taxation and free competition. Therefore, the subjective tax immunities are limited to a specific type of tax, which is not related to a direct state action and is not collected to finance a specific agency, fund or expense (“imposto”). In addition, the tax immune persons must be not-for-profit, what means they cannot distribute any portion of their equity or their income, in any way, nor employ its assets or services, as well as obtain income in market competition. Thus, only the property, income and services immediately related to the essential purposes of tax immune persons is not subject to tax. Finally, and since the Constitution regulates the content, scope and meaning of the rules regarding subjective tax immunity, any law that deals with such subject shall not exceed its content. The third and final chapter analyzes the subjective tax immunities existing in the Constitution: providers of public services, agencies and foundations instituted and maintained by the government; religious organizations; political parties and their foundations; labor unions; educational institutions and social welfare institutions.

**Keywords:** Constitutional law. Subjective tax immunities. General theory. Free competition. Generality in taxation.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>AC</b>	Ação Cautelar
<b>ADIN</b>	Ação Direta de Inconstitucionalidade
<b>AI</b>	Agravo de Instrumento
<b>AI-Agr.</b>	Agravo Regimental no Agravo de Instrumento
<b>DJ</b>	Diário da Justiça
<b>DJe</b>	Diário da Justiça Eletrônico
<b>IVA</b>	Imposto sobre Valor Agregado
<b>MC</b>	Medida Cautelar
<b>RE</b>	Recurso Extraordinário
<b>RE-Agr.</b>	Agravo Regimental no Recurso Extraordinário
<b>STC</b>	Sentencia del Tribunal Constitucional
<b>STF</b>	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>CAPITULO I – A TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL</b> .....	15
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	15
1.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS .....	16
1.3 A CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO REPUBLICANO .....	18
1.4 OS LIMITES EXPRESSOS AO PODER DE TRIBUTAR.....	20
1.5 OS PRINCÍPIOS .....	21
1.5.1 O princípio da isonomia .....	25
1.5.1.1 Generalidade da tributação .....	27
1.5.1.2 Capacidade contributiva e capacidade econômica .....	29
1.5.1.3 Livre concorrência e neutralidade fiscal.....	31
1.5.2 Não confisco.....	35
1.6 O PODER DE TRIBUTAR NÃO É O PODER DE DESTRUIR SOB A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988 .....	36
<b>CAPITULO II – FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA GERAL DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS</b> .....	39
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	39
2.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS .....	40
2.3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS OBJETIVAS E SUBJETIVAS .....	42
2.4 IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS: PREMISSAS HERMENÊUTICAS .....	44
2.4.1 Imunidades Subjetivas a Impostos como Regras de Aplicação .....	44
2.4.2 Imunidades Subjetivas a Impostos como Exceção à Capacidade Contributiva .....	50
2.4.3 Imunidades Subjetivas a Impostos e o Princípio da Generalidade da Tributação.....	52
2.4.4 Imunidades Subjetivas a Impostos e a Livre Concorrência.....	53
2.4.5 Imunidades Subjetivas a Impostos como Norma de <i>benefício</i> e não de <i>garantia</i> a Direitos Fundamentais .....	55
2.5 O MODELO CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS .....	64
2.5.1 A Imunidade Pessoal a Impostos como Direito Público Subjetivo .....	64

2.5.2 A Imunidade Subjetiva a Impostos não Compreende todos os “Tributos não Vinculados” .....	66
2.5.3 Alcance da Expressão “Sem Fins Lucrativos” .....	69
2.5.4 O Patrimônio, a Renda e os Serviços Desonerados.....	74
2.5.4.1 Impostos sobre o patrimônio .....	76
2.5.4.2 Impostos sobre a renda .....	79
2.5.4.3 Impostos sobre serviços.....	81
2.5.4.4 O nível de relação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais das pessoas imunes .....	82
2.5.4.4.1 <i>Crítica à imunidade dos bens cedidos a terceiros</i> .....	89
2.5.4.4.2 <i>Crítica à imunidade da renda decorrente da exploração de atividade econômica em sentido estrito</i> .....	91
2.5.4.4.3 <i>Crítica à imunidade das operações de importação, com produtos importados, circulação de mercadorias, operações financeiras e transmissão de bens</i> .....	94
2.5.5 O Atendimento a Requisitos de Lei para Fruição da Imunidade Subjetiva a Impostos .....	95
2.5.5.1 A regulamentação infraconstitucional da imunidade .....	97
2.5.5.2 A regulamentação da atividade profissional.....	97
2.5.5.3 Lei Complementar ou lei ordinária?.....	99
<b>CAPÍTULO III – ANÁLISE DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS</b> .....	102
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	102
3.2 AS PESSOAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS .....	103
3.2.1 Noção de Serviços Públicos .....	105
3.2.2 A Exploração de Atividade Econômica Regida pelas Normas de Direito Privado.....	108
3.2.3 A Contraprestação ou o Pagamento de Preços e Tarifas pelo Usuário .....	11
3.3 AS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS .....	117
3.3.1 O Sentimento Religioso.....	119
3.3.2 O Sentimento Religioso como Valor Positivo na Constituição de 1988.....	123
3.3.3 A Concorrência no Mercado: o caso dos cemitérios .....	124
3.3.4 A Maçonaria e outras Entidades Filosóficas .....	125
3.4 Os Partidos Políticos e suas Fundações.....	126

3.4.1 As Finalidades Essenciais dos Partidos Políticos .....	132
3.4.2 A Regularidade dos Partidos Políticos .....	133
3.4.3 As Fundações Criadas por Partidos Políticos .....	135
3.5 AS ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES .....	136
3.5.1 As Entidades e Associações de Classe .....	138
3.5.2 Entidades Sindicais dos <i>Trabalhadores</i> e não dos Empregadores .....	139
3.5.3 Centrais Sindicais, Confederações, Federações e Sindicatos .....	140
3.5.4 Cooperativas de Consumo e Crédito Fundadas por Sindicatos .....	141
3.6 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO.....	142
3.6.1 Instituição de Ensino de Línguas e outras Entidades Culturais.....	143
3.6.2 A não Competição no Mercado: gratuidade da educação .....	144
3.7 INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL .....	145
3.7.1 Interpretação <i>conciliatória</i> dos Fins da Assistência Social .....	149
3.7.2 O Requisito da Gratuidade .....	150
<b>CONCLUSÕES.....</b>	<b>153</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>156</b>
<b>ANEXO.....</b>	<b>163</b>

## INTRODUÇÃO

O presente estudo é fruto de um desassossego. Desassossego causado pelo conjunto de enunciados constitucionais que apartam determinadas pessoas da tributação por impostos, quando sabemos que o Estado brasileiro, complexo que é, demanda a contribuição de todos para o sustento dos inúmeros gastos públicos com os quais está institucionalmente comprometido. Desassossego que se intensifica pela constatação de que muitos bens produzidos e serviços prestados por tais pessoas são similares, quando não idênticos, aos produzidos e prestados por outras que, entretanto, estão sujeitas à tributação.

Estamos a falar dos enunciados que emanam do artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c”, assim como de seus parágrafos 2º, 3º e 4º, da Constituição Federal, e que instituem as chamadas “imunidades subjetivas a impostos”. Por meio delas, a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços uns dos outros, das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, assim como dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, inclusive das suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das de assistência social. Sobre tais dispositivos é que pousam as preocupações deste estudo.

O tema cresce em importância pelas instigantes e difíceis questões que ele sempre suscitou em sede doutrinária e jurisprudencial, estimuladas, escusado será dizer, pela sofrível redação dos dispositivos constitucionais que versam sobre ele, e também pela alta carga emotiva que se costuma imprimir em seu enfrentamento.

A questão que nos colocamos é, basicamente, uma: como construir as normas de imunidade subjetivas a impostos de maneira a maximizar o seu alcance, mas também o do princípio magno da igualdade, nas suas especiais vertentes da generalidade da tributação e da livre concorrência?

Isso porque, embora cada um de nós seja tentado a conferir o maior alcance possível às imunidades contra impostos atribuídas àquelas pessoas, já que portadoras de objetivos de altíssima relevância social, não podemos nos desviar de uma ideia central e que deve pautar toda hermenêutica jurídica: a Constituição Federal prestigia inúmeros outros direitos que devem ser concretizados *na maior medida do possível*. O risco de querer penetrar com muita profundidade nas intenções do constituinte, procedendo à chamada “interpretação

teleológica”, é olvidar que, antes, a Constituição Federal demanda uma “interpretação sistemática”. Esse é o *meio* de que nos valem para este estudo.

Para tanto, o dividimos em três partes. Na primeira, revisitamos conceitos gerais sobre a tributação na Constituição Federal de 1988, estabelecendo as premissas que nos guiarão no decorrer de todo o trabalho. Na segunda, analisamos os dispositivos constitucionais que versam especificamente sobre as imunidades subjetivas a impostos, com o propósito de estabelecer o seu alcance hermenêutico e sistematizar os requisitos aplicáveis, de maneira uniforme, a todas as hipóteses. A terceira e última parte da dissertação é dedicada ao exame específico do aspecto pessoal das imunidades subjetivas a impostos, feito com base nas propostas estabelecidas nos dois capítulos que a antecederam. A intenção é identificar, além das pessoas a que se referem as imunidades subjetivas a impostos, as suas respectivas finalidades essenciais.

Importa registrar, aqui, que sendo as imunidades subjetivas a impostos normas constitucionais – e exclusivamente constitucionais – procuramos analisar o instituto somente a partir da Constituição Federal, ainda que, em certas ocasiões, não tenhamos resistido ao impulso de descer o degrau normativo para criticar os acertos, mas principalmente os erros da legislação comum. Tentamos, nesse particular, ser econômicos, já que uma empresa séria a tal propósito sobejaria dos limites deste estudo.

À medida que pareceu pertinente e até para conferir ao estudo um matiz também pragmático, foi exposta a posição do Supremo Tribunal Federal sobre os principais assuntos discutidos, quase sempre para opor nossas conclusões a ela. Isso porque o órgão tende a adotar e reproduzir certos fundamentos que parecem ser aceitos como demasiado óbvios para merecerem análise crítica por parte de seus membros.

É preciso deixar claro, por fim, que a obra tem pretensões bastante definidas, e ser um compêndio de teses sobre o tema não é, certamente, uma delas. O que pretendemos dizer é que, embora constitua uma técnica argumentativa muito importante, confrontar as diversas teorias sobre as imunidades subjetivas a impostos para, somente depois, tomar uma posição neste ou naquele sentido, seria assumir o risco de desviar a atenção do leitor daquilo que realmente nos importa. Ademais, um dos efeitos colaterais da adoção de fundamentos óbvios pela Suprema Corte é a sua reprodução por boa parte da doutrina, que os incorpora num aparente processo de convenção. Na medida do possível, portanto, tentamos ir direto ao ponto, justificando e expondo objetivamente nossas impressões sobre os institutos

que, de alguma forma, interessam à construção das conclusões que tomamos ao longo do estudo.

Daí é que, sem abrir mão dos conceitos formais e de conteúdo, a pretensão deste estudo é recuperar a discussão do tema, talvez para reacender a chama de um debate há muito carente de novas reflexões.

Temos consciência das polêmicas que muitas de nossas conclusões podem causar. Tranquiliza-nos, entretanto, saber que elas residem no próprio tema que nos propusemos a analisar, impregnado que está de valores personalíssimos, como a religião, a política e a compaixão.

## CAPÍTULO I

### A TRIBUTAÇÃO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

#### 1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O objeto deste estudo são dispositivos da Constituição Federal, e para construir o seu conteúdo, sentido e alcance serão utilizados os tradicionais métodos de interpretação jurídica. Quando for percorrido o plano sintático da linguagem constitucional, valerão os métodos literal e lógico, ao passo em que, incursionando nos níveis semântico e pragmático, ao trabalho aproveitará o histórico e o teleológico.

Acima de tudo, entretanto, esta monografia volta-se à compreensão do discurso constitucional em toda a sua grandeza, mirando cada regra que veicula em cotejo com a multiplicidade de comandos normativos que preside o direito positivo. Por isso, o critério sistemático de interpretação, que sendo exaustivo da linguagem por envolver, a um só tempo, os planos sintático, semântico e pragmático,<sup>1</sup> será a nossa retilínea eleição.

Escusado será dizer que o maior equívoco do hermeneuta é acreditar que, isoladamente, a análise literal, ou a lógica, ou a histórica, ou a teleológica são ferramentas suficientemente boas para a construção das normas jurídicas. Tentar estudar os enunciados constitucionais a partir, apenas, de um desses métodos, sem o exame de toda a problemática e de todos os componentes que determinam a sua unidade, é procurar construir um avião sem ter a necessidade de estudar elementos exteriores à engenharia e próprios da natureza, como o vento, a atmosfera, a lei da gravidade, a força dos combustíveis, as leis da velocidade, as intempéries, os materiais das pistas e todo um complexo de elementos pertinentes à informação necessária para a sua construção.<sup>2</sup>

A exegese da Constituição Federal – e dela não escapam as regras de natureza tributária – deve ser, portanto, um exercício mais profundo, de entrelaçamento, feito de modo a livrar seu texto dos defeitos inerentes à linguagem natural do legislador, a despi-lo

---

<sup>1</sup> Cfe. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 101.

<sup>2</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983. pp. 161/162.

de obscuridades e contradições, para que, ao cabo desse esforço intelectual, seja possível ver a ordem jurídica como um todo harmônico e organizado.

A proposta deste primeiro capítulo é, nesse passo, firmar as bases para a compreensão sistemática dos dispositivos constitucionais que versam sobre as imunidades subjetivas a impostos, a ser tratada no capítulo subsequente.

## 1.2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Cedo ou tarde, todo agrupamento humano toma consciência de sua unidade e, sob pena de dissolver-se, dos *meios* necessários para se conservar unido. Essa união é alimentada e alimenta, num contínuo processo informado pela ideologia do homem que predomina em um determinado espaço e em um determinado tempo. É perfeitamente possível, portanto, que ela reflita uma ideologia socialista, uma ideologia liberal ou, ainda, uma alternativa em torno da qual gravitarão os indivíduos que compõe determinada sociedade. A partir de cada uma delas, terá sido depositado no Estado, que é a personificação jurídica desse agrupamento, uma quantidade maior ou menor de *poder*.

No contexto moderno de uma República Democrática de Direito, conquanto as competências estatais exprimam, de maneira mais aparente, um conjunto de poderes, a denotar uma posição apenas ativa do Estado, elas precisam ser compreendidas principalmente como *deveres*, posicionando seu titular em uma proeminente situação de *sujeição*. No exato instante em que é constituído, ao Estado se atribui inúmeros objetivos que devem ser alcançados em prol do interesse de outrem: o da coletividade. Então, posto que as competências lhe são cominadas única e exclusivamente para atender a esse *Bem Comum*, ou seja, para cumprir o interesse público que preside a sua instituição, resulta que elas constituem uma situação de *dever*: o de prover àquele interesse.<sup>3</sup> E para que possa executar esses deveres que tem a seu cargo, o Estado precisa de dinheiro.

À partida, portanto, precisamos admitir que o Estado brasileiro, comprometido que é com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com o desenvolvimento nacional, com a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como

---

<sup>3</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 143.

com a redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, da Constituição), necessita de recursos monetários para atender às suas despesas. E sendo a sua atuação direta no campo das atividades econômicas em sentido estrito uma exceção por expressa disposição constitucional,<sup>4</sup> ela não é suficiente (e muito menos desejável) para arrecadar o numerário necessário à satisfação de todos os gastos que lhe compete fazer. Isso significa que a realização e o desenvolvimento da *coesão* e da *interdependência social* estariam invariavelmente comprometidos, não fosse a possibilidade de uma participação da iniciativa privada na cobertura das necessidades financeiras do Estado.

É nessa exata medida, então, que o pagamento de impostos apresenta-se como um vero *dever fundamental*. A obrigação na qual se insere corresponde a uma necessidade vital, cuja supressão acarretaria o fim da vida coletiva e a paralisação da vida individual.<sup>5</sup> Trata-se da responsabilidade de suportar financeiramente a opção por uma sociedade condominial, uma República (*res publica*) comprometida com a distribuição equitativa de benefícios e que, portanto, exige a justa divisão dos sacrifícios.<sup>6</sup> Na abalizada voz de Rui Barbosa Nogueira,<sup>7</sup> o imposto é “uma despesa individual tão essencial como a que é consagrada à habitação, à alimentação e o vestuário”.

Aliás, é forçoso reconhecer que, sendo o Estado depositário das parcelas de liberdade sacrificadas por aqueles que lhe estão submetidos e titular da obrigação de

---

<sup>4</sup> Constituição Federal: “Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

<sup>5</sup> A necessidade de se obedecer a deveres fundamentais (de direito positivo) foi reconhecida até mesmo pelo Sumo Pontífice: “Todo o cidadão e todos os grupos intermediários devem contribuir para o bem comum. Disto se segue, antes de mais nada, que devem ajustar os próprios interesses às necessidades dos outros, empregando bens e serviços na direção indicada pelos governantes, dentro das normas da justiça e na devida forma e limites de competência”. (Encíclica *Pacem In Terris*. Disponível em <[http://www.vatican.va/holy\\_father/john\\_xxiii/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_11041963\\_pacem\\_po.html](http://www.vatican.va/holy_father/john_xxiii/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem_po.html)>, acessado em 10.05.2012).

<sup>6</sup> A *solidariedade*, devemos lembrar, é pauta axiológica expressamente veiculada pelo inciso I, do artigo 3º, da Constituição Federal.

<sup>7</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. pp. 125. Essa, aliás, é uma das inúmeras maneiras de se encarar a diferença entre a obrigação pecuniária representada pelo tributo e a que dá ensejo ao pagamento de multa. Ambas seriam, em princípio, normas de rejeição social, mas por veicular um dever fundamental, o cumprimento da primeira não tem o mesmo condão de desestimular o comportamento que lhe dá ensejo quanto à satisfação da segunda.

assegurar-lhes o restante,<sup>8</sup> a atividade arrecadatória representa um pressuposto necessário à própria manutenção dos direitos individuais e coletivos. Sem ela não há Estado, e sem Estado não há Direito. O homem livre de qualquer obrigação tributária só é pensável à margem da convivência social, mas semelhante abstração, se instrumentaliza o filósofo, em nada aproveita ao jurista, que estuda as pessoas no real desenvolvimento de suas relações intersubjetivas.<sup>9</sup>

Isso significa que o imposto não deve ser considerado uma simples relação de poder, nem como mero sacrifício, mas antes como o contributo indispensável a uma vida comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado. É, enfim, o preço que se deve pagar pela manutenção de uma sociedade civilizada.<sup>10</sup>

### 1.3 A CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO REPUBLICANO

Em contrapartida ao dever fundamental de pagar tributo, surge uma exigência direta ao legislador, a quem se impõe buscar riquezas para fazer frente às despesas estatais, onde quer que elas se encontrem.

É possível imaginar que, no início das sociedades organizadas, o sacrifício de uma parte do patrimônio individual em prol do bem comum era uma contribuição natural, voluntária, regida por normas de considerável aceitação social. Isso porque se podia, então, distinguir-se nitidamente o interesse público na destinação dessa parcela. À medida que as sociedades se tornaram mais complexas, que os interesses públicos se tornaram mais difusos e aquela destinação obnubilada, a naturalidade contributiva que antes pautava o comportamento social foi substituída por seu revés, ou seja, por uma resistência. Premido por suas

---

<sup>8</sup> BECCARIA, Cesare. *Dos Delitos e das Penas*. 11 ed. Tradução de Torrier Guimarães. São Paulo: Hemus, 1995. p. 14.

<sup>9</sup> VANONI, Enzo. *Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias*. Tradução de J. Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973. p. 183.

<sup>10</sup> A célebre frase é do juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos OLIVER WENDELL HOLMES: “É verdade [...] que qualquer cobrança de dinheiro pela prática de um ato é um desencorajamento na proporção do pagamento exigido, mas o que é imediatamente um desencorajamento pode ser parte de um encorajamento quando visto em relação à sua orgânica conexão com o todo. Tributo é o que pagamos por uma sociedade civilizada, incluindo a oportunidade de proporcionar segurança” (tradução livre). *Compañia General de Tabacos de Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87 (1927). Disponível em <<http://caselaw.lp.findlaw.com/cgi-bin/getcase.pl?court=us&vol=275&invol=87>>, acessado em 31.05.2012.

necessidades, ao Estado não restou alternativas senão valer-se de seu poder imanente de império e institucionalizar tal obrigação patrimonial por meio de regras jurídicas. Estava criado o tributo.

No entanto, se outrora essa restrição à liberdade patrimonial do indivíduo fundamentou-se em uma relação de poder, decorrente apenas de um ato de soberania, isso não mais se reflete nas modernas Repúblicas Democráticas de Direito, como é o Brasil.

O poder tributário deixou de ser um poder de fato para se tornar um poder jurídico, disciplinado pela lei, ato típico do Poder Legislativo e, portanto, expressão da vontade geral.<sup>11</sup> Consente-o o povo, que é o detentor de todas as competências, de todas as formas de poder:<sup>12</sup> “Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente” (artigo 1º, parágrafo primeiro, da Constituição Federal). É a Democracia, adotada na sua mais sublime dimensão, que dá ao Brasil status de país juridicamente civilizado.<sup>13</sup>

Em adição, ao optar por um Estado de Direito, o constituinte de 1988 quis que em matéria de direito público vigorasse o princípio da estrita legalidade. O Estado só pode agir na forma e nos termos em que a lei determinar ou consentir expressamente. Para ele, não existe o princípio da “licitude implícita”. A racionalidade jurídica que informa a sua atuação é diametralmente inversa da que pauta a do particular. Não há necessidade de lei que proíba o Estado de agir desta ou daquela forma; basta que não haja lei autorizando.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa: Convênios de Estados – Imunidades, Isenções, Reduções e Diferimento*. São Paulo: RT, 1982. p. 28.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 74.

<sup>13</sup> Em seu discurso de posse como presidente do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Carlos Ayres Britto asseverou, com muita propriedade, que: “esse diploma jurídico de nome Constituição provém diretamente da nação brasileira, única instância de poder que é anterior, exterior e superior ao próprio Estado. Por isso que, pela sua filha unigênita que é a Constituição mesma, a nação governa permanentemente quem governa transitoriamente. E o faz, aqui nesta Terra Brasilis, pelo modo mais intrinsecamente meritório; pelo modo mais cristalina e legítimo, pois o fato é que a menina dos olhos da nossa Constituição é a democracia. Democracia que nos confere *status* de país juridicamente civilizado. Primeiro-mundista, pois os focos estruturais de fragilidade do País não estão em nosso arcabouço normativo, mas no abismo que se rasga entre a excelência da Constituição de 1988 e sua concreta incidência sobre a nossa realidade sócio-econômica e política”. (Revista Justiça e Cidadania. Edição 141. Brasília: Editora JC, 2012. pp. 15/16).

<sup>14</sup> Conforme observações do professor Geraldo Ataliba (SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA., Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 101).

No espaço reservado ao exercício da tributação, a Carta de outubro foi especialmente analítica, disciplinando-o de forma tão rigorosa e exaustiva que ao legislador comum resta um espaço mínimo para criatividade. Lá se traçou o arquétipo de todas as possíveis exações, com a definição direta ou indireta de suas possíveis hipóteses de incidência, seus possíveis sujeitos ativos, seus possíveis sujeitos passivos, seus possíveis critérios quantitativos, de modo que a sua instituição pela pessoa política deve inobjetével obediência aos padrões constitucionais.

Por fim, quando estrutura o governo do país sob o regime republicano (res publica), o constituinte se compromete com uma série de valores que devem ser refletidos na conformação dos poderes que outorga. Nosso sistema jurídico não se compraz com favoritismos, com privilégios. O Estado brasileiro é uma sociedade por quotas iguais, que pretende promover o bem de todos, sem qualquer forma de preconceito (artigo 3º, inciso IV). O Estado está, pois, para administrar o interesse público, termo que não rima com discriminações sem justa causa.

Essa tripeça jurídica, ao mesmo tempo em que atribui, conforma o poder-dever que tem o Estado de expropriar-se do patrimônio do particular para fazer frente às suas necessidades financeiras. O poder tributário só pode ser exercido pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios nos estritos termos da competência que lhes foi outorgada pela Constituição Federal.

#### 1.4 OS LIMITES EXPRESSOS AO PODER DE TRIBUTAR

A cláusula que adota o Estado Democrático de Direito, governado por um regime republicano, permite que sejam dela deduzidos inúmeros limites ao poder de tributar, mas quis o constituinte por uma significativa gama deles a salvo de eventuais lapsos hermenêuticos e os previu de maneira expressa.

Assim, sob o limite da estrita legalidade tributária, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderão exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (artigo 150, inciso I); sob o limite da igualdade tributária, essas pessoas políticas não poderão instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (artigo 150, inciso I); sob o limite da irretroatividade, não será admitida a cobrança de tributos

em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (artigo 150, inciso III, alínea “a”); sob o limite da anterioridade, é terminantemente proibido cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado, e também antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (artigo 150, inciso III, alíneas “b” e “c”); sob o limite da não-confiscatoriedade, lhes é vedado impor obrigação tributária que esvazie o conteúdo essencial do direito à propriedade (artigo 150, inciso IV); sob o limite da não-limitação ao tráfego de pessoas e bens por meio de tributos, ressalvada a cobrança de pedágio (artigo 150, inciso V). Para além desses limites gerais, foram estabelecidos limites ao poder específico da União Federal (artigo 151), dos Estados, Distrito Federal e Municípios (artigo 152), assim como limites referidos à tributação de situações específicas (imunidades).

Dois desses limites gerais interessam sobretudo ao presente estudo: o que prevê a igualdade tributária e o que veda o confisco. Ambos são considerados, sem maiores problemas, verdadeiros “princípios”.

## 1.5 OS PRINCÍPIOS

O que acabamos de afirmar oportuniza um aparte para tecer breves comentários sobre os “princípios” e a importância dessa ferramenta na construção da argumentação jurídica.

A Constituição Federal é um conjunto de normas que, por fundamentarem a validade de todas as outras, colocam-se no posto mais alto da pirâmide que representa o universo jurídico. A ordem jurídica se deve, deveras, à necessária conexão entre as normas inferiores e as superiores, já que a validade de uma reverte para a outra e assim sucessivamente, desembocando em um patamar máximo (a Constituição Federal), que lhes é o termo unificador. As normas constitucionais são, enfim, a depuração suprema, a destilação das vontades do poder constituinte e, por esse motivo, representam o início e o fim do sistema.

É preciso esclarecer que, ao empregarmos o termo “norma” para identificar o conteúdo do sistema jurídico, estamos a nos referir a um específico significado conferido pelo intérprete ao texto de lei. Não é possível confundir os sinais empregados para provocar um significado (mundo físico) e os significados que a eles são efetivamente conferidos pelo

intérprete (mundo das ideias). Os primeiros são formatados pelo emissor. Os segundos, pelo destinatário. Aos primeiros, dá-se o nome de enunciados. Aos segundos, de proposições.<sup>15</sup>

São as normas, precisamente, proposições e, visando elas transmitir um comando capaz de disciplinar relações intersubjetivas, estruturam-se, invariavelmente, sob a fórmula hipótese-consequência. Se causar dano a outrem, então deve indenizar; se for sujeito capaz, então pode contratar; se estiver em ambiente fechado, então está proibido de fumar. Nos três casos, é importante notar que o esquema sintático foi sempre o mesmo: a descrição de um fato hipotético que se liga a uma consequência por um certo modal, que propositadamente ilustramos pelas formas obrigatório, permitido e proibido, já que são os únicos aplicáveis.

Com isso em mente, é fácil perceber a diferença que existe entre o texto de lei e a norma. Aquele é o elemento bruto. Esta, uma construção intelectual que nele se sustenta, uma proposição (prescritiva), edificada sob a forma hipótese-consequência. O texto é um dado, a norma um construído. São realidades, sob tal perspectiva, inconfundíveis.

Ao admitirmos que norma é uma construção intelectual, é certo que um mesmo texto será capaz de provocar mais de uma interpretação e, portanto, ensejar mais de uma norma. Assim é que a experiência forense nos põe em frente de decisões judiciais opostas, de opiniões doutrinárias conflitantes, e tudo a partir de idêntico suporte físico.

O arbítrio criativo do intérprete, todavia, não é ou, pelo menos, não pode ser, absoluto. Ao revés, está ele limitado às inúmeras, porém finitas, acepções que podem ser atribuídas às palavras ou expressões empregadas pelo legislador. Dizemos isso porque todo e qualquer termo possui um mínimo semântico irreduzível e, conquanto este deva ser conformado ao contexto histórico e fático no qual precisa ser lido,<sup>16</sup> a ele está intimamente vinculado o hermeneuta. De outro modo, abertas estariam as portas para corrompedores da ordem democrática.

---

<sup>15</sup> Cfe. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 181.

<sup>16</sup> Ver, a respeito, discussão travada na Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental nº 153/DF, relatada pelo Ministro Eros Grau e julgada em 29.04.2010 pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal. O objeto da insurgência foi o § 1º, do artigo 1º, da Lei nº 6.683, de 19 de dezembro de 1979 e, na ocasião, prevaleceu a tese de que o dispositivo deveria ser lido no contexto histórico em que fora editado.

A liberdade de quem produz norma se reduz, portanto, ao campo do vago e do ambíguo, e aqui repousa o grande desafio da jurisdição: não permitir a eliminação do núcleo essencial do que foi legislado, tampouco ensejar uma interpretação de tal modo estanque que impossibilite o pronto acompanhamento das mudanças e o desenvolvimento social.

Assim também ocorre com violinista que lê as notas da vigésima quinta sinfonia de Mozart. Ele até pode diminuir ou acelerar o ritmo, abusar mais ou menos dos glissandos e vibratos, mudar a tonalidade, mas jamais tocar um Dó onde foi anotado um Fá, como, de resto, também não poderá o jurista ler “deverá” onde está registrado “poderá”, “nunca” onde foi consignado um “sempre” e onde está escrito que “os cruzados auxiliaram os portugueses a tomar Lisboa”, jamais poderá ler “os cruzados NÃO auxiliaram os portugueses a tomar Lisboa”, como fez o revisor da História do cerco àquela cidade.<sup>17</sup>

Pois bem. Ao percorrermos o texto da Constituição Federal com o fim de construir normas, haverá aquelas que apresentam maior grau de generalidade e abstração que outras. É possível dizer, por exemplo, que existe uma expressiva diferença nos enunciados constitucionais que prescrevem que “ninguém será submetido a tratamento desumano ou degradante” (artigo 5º, inciso III) e que “não haverá penas de caráter perpétuo” (artigo 5º, inciso XLVII, alínea “b”). O primeiro comporta uma interpretação mais elástica que o segundo, isto é, enquanto os termos “desumano” e “degradante” admitem um elevado número de sentidos, de modo a autorizar o estabelecimento de níveis distintos de “tratamento”, as palavras “pena” e “perpétuo” possuem um alcance semântico mais restrito, ao ponto de permitir que se diga que, em nenhum caso, poderá ser imposta uma penalidade por prazo indeterminado.

Mas não apenas sob a perspectiva da generalidade e abstração os referidos enunciados se distinguem. Do primeiro, é possível construir uma ordem de tal modo significativa em termos axiológicos que ao intérprete seria viável, sob certo prisma, afirmar que o segundo, dirigido a sujeitos determinados e portador de um objeto bastante específico, dele decorre, ou nele se fundamenta ou, ainda, a ele se conforma. Não é possível penas de caráter perpétuo no Brasil, porquanto a Constituição Federal proclama que ninguém será submetido a tratamento desumano.

---

<sup>17</sup> SARAMAGO, José. *História do certo de Lisboa*. São Paulo: Companhia das Letras, 1989. p. 50.

Para diferenciar essas duas “espécies” de normas jurídicas, atribuímos às primeiras o nome de princípios e, às segundas, de regras.

Classificar as normas jurídicas entre regras e princípios de nada adiantaria se isso não constituísse uma ferramenta útil à hermenêutica. Sua relevância transparece, então, nas hipóteses de conflito normativo, isto é, nos casos em que a aplicação simultânea de duas normas resultaria uma contradição ou uma incompatibilidade (antinomia).

Importa salientar que, a rigor, não há duas coisas distintas – o direito e sua restrição – mas apenas uma: o direito com certo conteúdo. Logo, eventual restrição a um direito recebe a apropriada denominação de limite (ou restrição imanente). No esforço intelectual de construir a norma jurídica, o intérprete irá se deparar com um conjunto de enunciados que até podem ser organizados sob a forma de diversas proposições prescritivas, mas que, afinal, serão vertidas em uma única no momento da correspondente aplicação. Daí ser correto afirmar que, embora útil a distinção entre princípios e regras, sempre se aplica uma regra.<sup>18</sup>

O proveito da distinção entre regras e princípios se dá, então, no momento que antecede a aplicação, lá quando se busca justificá-la. Constitui, pois, técnica de argumentação jurídica.

Uma vez que as regras contêm determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível, elas são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, diz ROBERT ALEXY,<sup>19</sup> “deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos”. É o caso da norma que proíbe atravessar a via se o sinal estiver vermelho. Estruturando-se-lhe sob a forma hipótese-consequência, temos que “se o sinal estiver vermelho” então “é proibido atravessar a via”. A extensão de seu conteúdo no âmbito das possibilidades fáticas e jurídicas está devidamente determinada e deixar de aplicar-lhe apenas seria viável em duas hipóteses: (i) ou mediante a introdução de uma cláusula de exceção; (ii) ou mediante a declaração de sua invalidade. Nos dois casos, a norma perde o seu caráter definitivo. Com a exceção ou com a invalidação, deixa de ser proibido atravessar a via com o sinal vermelho. Nada obsta, evidentemente, que essa exceção seja introduzida por meio de um

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 505.

<sup>19</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 91.

princípio (que também é norma jurídica), mas o importante é saber que ela se apresenta como objeção definitiva à determinação que caracteriza a regra.

Já os princípios comportam uma racionalidade hermenêutica distinta. Por ocupar uma posição de preeminência nos quadrantes do Direito positivo, e em virtude de sua maior generalidade e significado axiológico, eles exigem que seus comandos sejam realizados na maior medida do possível. Isso significa que, embora também se estruturam na forma hipótese-consequência, eles não contêm um mandamento definitivo, como as regras. Sofrendo qualquer colisão, isto é, se aplicados concomitantemente com outra norma disso resultar uma contradição ou uma incompatibilidade, então a solução não será afastar definitivamente seus preceitos, mas encontrar uma alternativa de aplicação que os concretize na maior medida do possível.

Logo, entre duas interpretações possíveis de um mesmo texto de direito, deverá prevalecer aquela que prestigiar, na maior medida do possível, os princípios constitucionais.

Nesta linha de raciocínio, podemos dizer que, ao determinar que “ninguém será submetido a tratamento desumano”, o inciso III, do artigo 3º, da Constituição Federal veicula um princípio. A norma que determina a prisão de alguém representaria, à primeira vista, uma antinomia àquele princípio, pois o cerceamento da liberdade é uma clara violação à natureza livre do homem. Posto que esta segunda norma se justifica no interesse público e tem foros no próprio texto constitucional (inciso LXI, do artigo 5º), ela deve ser aplicada. No entanto, a primeira, por ser um princípio, permanece hígida e merece ser concretizada na maior medida do possível. Assim, para conferir ao princípio que veda o tratamento desumano um máximo de eficácia, as prisões devem ser feitas sem constrangimento superior ao necessário para o cumprimento da ordem, e os estabelecimentos prisionais devem fornecer condições de salubridade.

### 1.5.1 O Princípio da Isonomia

Se todos devem contribuir para o sustento dos gastos públicos é porque vigora, entre nós, o princípio da isonomia (artigo 5º, caput, da Constituição). A despeito de toda vaguidade, ambiguidade e abertura valorativa que o instituto apresenta, é possível firmar critérios objetivos para formulação de justificativas racionais envolvendo os idênticos, mas principalmente os diferentes tratamentos que a norma jurídica pode dispensar aos indivíduos.

As pessoas são naturalmente diferentes e querer impor-lhes o mesmo tratamento jurídico seria um desmedido absurdo. Aliás, toda tentativa de infligir essa igualdade repercutiu no perverso cerceamento de liberdades e no conseqüente desfalecimento dos sistemas jurídicos e sociais que a experimentaram.<sup>20</sup> A questão que se coloca, então, é saber o que permite distingui-las em grupos apartados para fins de tratamentos jurídicos diversos sem, com isso, agravar-se o princípio da isonomia.

A correta análise do problema, na célebre lição de Celso Antônio Bandeira de Mello,<sup>21</sup> parte da conjunção de três aspectos indissociáveis. O primeiro é o que envolve a investigação do elemento tomado como fator de desigualação. O segundo reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator de discriminação e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diferenciado. E o terceiro, refere-se à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional. Vejamos, ligeiramente, cada um deles.

Para que não viole a isonomia, o elemento tomado como fator de discriminação deverá (a) não ser tão específico que singularize, no presente, definitivamente e de modo absoluto, um determinado sujeito; e (b) residir na pessoa, coisa ou situação a ser discriminada. Uma lei que exige requisitos tais e quais que viabilize a participação de apenas uma certa empresa no processo licitatório irá contrariar, na substância, o princípio da igualdade. Também o fará a lei que eleger um fator estranho à pessoa, coisa ou situação para distingui-la das demais, como o território onde que está sediada.<sup>22</sup>

Quanto ao aspecto seguinte, agredirá o princípio da isonomia a discriminação que não guardar, em abstrato, uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. Ou seja, entre o antecedente e o conseqüente da norma discriminadora deve haver consistência lógica. É a falácia, portanto, que dá cor à discriminação indevida.

O último elemento é o que vincula a discriminação perpetrada com os interesses acolhidos no sistema constitucional. Não bastará a discriminação respeitar as

---

<sup>20</sup> FERREIRA FILHO. Manoel Gonçalves. *A democracia possível*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1978. p. 3.

<sup>21</sup> MELLO. Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. 3 ed. 12 tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

<sup>22</sup> Nesse sentido, a ADIN 3.583-5/PR, julgada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 21.02.2008.

condições traçadas acima se ela não estiver em perfeita sintonia com a Constituição Federal. Entre grandes empresas e empresas de pequeno porte existe uma diferença de grau que, no mais das vezes, garante àquelas um nível de eficiência bem maior que o destas. A lei que conceder benefícios fiscais às primeiras e não às segundas, sob o fundamento de que a concentração de capital promove o aumento da produtividade estará tanto apoiada em uma real diferença entre as pessoas comparadas, como fundada num critério lógico suscetível de ser invocado. No entanto, a desequiparação transgredirá um valor constitucionalmente prestigiado e prestigiará outro constitucionalmente combatido. Isso porque o legislador ordinário está organicamente comprometido com os ditames da justiça social (artigo 170, caput) e também com a instituição de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte (artigos 146, “d”, 170, inciso IX e 179), sendo certo, por outro lado, que o § 4º, do artigo 173, da Constituição Federal não admite situações que promovam a dominação dos mercados, a eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Neste caso, a desigualação é inconstitucional.

#### 1.5.1.1 Generalidade da tributação

É no contexto do princípio da isonomia que se justifica a cláusula da *generalidade da tributação*, implicitamente prevista na Constituição brasileira ao prescrever que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (artigo 150, inciso II), mas literalmente consignada, por exemplo, na Carta espanhola, segundo a qual “Todos contribuirão com o sustento dos gastos públicos [...]”.<sup>23</sup> E por *todos*, é correto entender “quaisquer pessoas, físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, residentes ou não residentes, que por suas relações econômicas com ou desde nosso território (princípio da territorialidade) exteriorizam manifestações de capacidade econômica, o que as converte, também, em princípio, em titulares da obrigação de contribuir conforme o sistema tributário”.<sup>24</sup>

---

<sup>23</sup> “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos [...]” (Artigo 31.1, que possui clara inspiração no artigo 101, da Constituição francesa de 1793, segundo o qual “nul citoyen n’est dispensé de l’honorable obligation de contribuer aux charges publiques”).

<sup>24</sup> Sentença STC 96/2002, de 25.04.2002.

Carmelo Lozano Serrano,<sup>25</sup> ao comentar o dispositivo, sublinha que “as normas constitucionais configuram como princípio básico do ordenamento um dever de solidariedade, dever que incumbe a todos como consequência de sua pertinência à comunidade social juridicamente organizada”. O princípio da generalidade tributária, conclui em seguida, “não é senão a expressão jurídica concreta dessa aptidão indiscriminada ao sustento dos gastos públicos, em contraste com a sociedade do Antigo Regime na qual a pertinência a um ou outro estamento podia determinar se haveria, ou não, dever de contribuir”.

Representa uma decorrência clara da forma republicana adotada pela Constituição Federal, dado que não se pode conceber uma democracia onde não existam obrigações tributárias correlativas a direitos políticos e sociais, adequadas as correspondentes cargas à aptidão contributiva dos sujeitos passivos.<sup>26</sup>

É mandatório, para a saúde de um sistema tributário justo, que os tributos, e em particular os impostos, se apliquem com generalidade, abarcando integralmente as categorias de pessoas ou de bens previstas na lei, e não apenas uma parte delas.<sup>27</sup> A contribuição tributária deve ser uma obrigação universal, refratária a qualquer discriminação sem fortíssima justificativa, sob pena de os serviços públicos, disponíveis a todos sem distinção, serem custeados apenas por uma parte da população. Se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados.

A isonomia, pois, não é quebrada apenas quando se cobra tributo de quem não deveria, mas também quando *não* é cobrado de quem deveria. Neste caso, a malversação se dá a seu flanco específico, que é o princípio da generalidade da tributação. Este, portanto, refere-se mais a um aspecto negativo do que positivo. Não se trata, apenas, de impor que *todos* (nacionais ou estrangeiros, pessoas físicas ou jurídicas, homens, mulheres e crianças) contribuam para o sustento dos gastos públicos, mas que *ninguém* deve ser eximido da tributação por privilégios pessoais, de classe, linhagem ou casta. Em outras palavras, o

---

<sup>25</sup> SERRANO, Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988. p. 92.

<sup>26</sup> CASÁS, José Osvaldo. *El principio constitucional de generalidad en materia tributaria*. Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. nº 1. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1996. pp. 173/174.

<sup>27</sup> FONROUGE, Carlos M. Giuliani. *Derecho Financiero*. v.1. 4 ed. Buenos Aires: Depalma, 1987. p. 368.

gravame deve ser estabelecido de forma que qualquer pessoa, cuja situação coincida com aquela descrita na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, deve estar sujeita a ele.<sup>28</sup>

Trata-se, pois, de princípio dirigido ao legislador, que deve buscar riquezas constitucionalmente tributáveis, onde quer que elas se encontrem, mas também a todo portador da competência para criar norma jurídica, que precisa leva-lo em alta consideração na interpretação dos textos jurídicos, em especial dos que veiculam regras de exoneração tributária.

#### 1.5.1.2 Capacidade contributiva e capacidade econômica

Cabe, aqui, desdobrar a ideia da generalidade da obrigação tributária para esclarecer e adiantar que ela se opera, tão-somente, entre os que forem *tributariamente capazes*. Apenas eles é que poderão compor a relação jurídica que os colocará na posição de sujeitos passivos da obrigação. É dizer: nem todos os indivíduos são destinatários do dever fundamental de pagar tributos, mas somente os que revelarem *capacidade tributária* ou, na linguagem corrente, *capacidade contributiva*.

Ao outorgar competência tributária, o constituinte previu determinados tributos e vinculou a sua exigência à realização de eventos que representam um *signo presuntivo de riqueza*. Em sendo a tributação uma participação do Estado nas riquezas do particular, nada mais óbvio que tivesse assento em eventos de conteúdo econômico. Importar produtos estrangeiros, circular mercadorias, prestar serviços, ter empregados, faturar, ser proprietário de bem imóvel, e assim por diante. Por serem eventos economicamente mensuráveis, deles é que se colhem os elementos que servirão de base para o cálculo da obrigação (valor da importação, preço dos produtos circulados e dos serviços prestados, valor da folha de salários, faturamento, valor venal do imóvel). Formalizada sua ocorrência, surge então, imediata e infalivelmente, a obrigação de pagar o tributo. Para usar a expressão do professor Paulo de Barro Carvalho,<sup>29</sup> realizado o *fato jurídico tributário*, nasce a obrigação tributária.

---

<sup>28</sup> VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 1998. p. 200.

<sup>29</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 244.

O conceito de capacidade contributiva, portanto, não se vincula à pessoa, mas sim ao objeto: *algo indica a existência de capacidade contributiva e não alguém*. A capacidade contributiva se deve medir, precisamente, pela *manifestação objetiva de riqueza* que subjaz na realização do fato jurídico tributário. Em nada mais, em nada menos.

Haverá capacidade contributiva para o imposto de importação, quando houver importação; haverá capacidade contributiva para o imposto de circulação de mercadorias, quando houver circulação de mercadorias; haverá capacidade contributiva para o imposto sobre serviços, quando houver prestação de serviços; haverá capacidade contributiva para o imposto de renda, quando houver a percepção de renda. Da mesma forma, haverá capacidade contributiva para o imposto sobre propriedade territorial rural, quando houver propriedade de imóvel rural; para o imposto sobre propriedade territorial urbana, quando houver propriedade de imóvel urbano.

Por inferência lógica, aquele que tiver relação pessoal e direta com o *fato jurídico tributário* terá *capacidade contributiva*, isto é, reunirá as condições necessárias para ser chamado a cumprir com o dever fundamental de contribuir com o sustento do Estado. Tal conclusão, aliás, é a que está positivada no artigo 121, parágrafo único, inciso I, da Lei nº 5.172/66, quando tratou o legislador comum de definir o que se deve entender por “contribuinte” para fins tributários.

Assim, todos os que realizem o mesmo fato jurídico tributário devem ser tributados com igualdade, já que revelam a mesma *capacidade contributiva*. Manifestam, em concreto, o mesmo *signo presuntivo de riqueza*.

Daí não ser possível confundir “capacidade contributiva” com “capacidade econômica”.<sup>30</sup> Pouco importa se o contribuinte que praticou o fato jurídico tributário não reúne, por razões pessoais, condições para suportar carga tributária. Mesmo assim, ele será devedor do tributo caso tenha realizado o fato jurídico tributário. É em tudo irrelevante saber, para fins de configurar a relação jurídica tributária, a situação econômica do contribuinte, assim considerada a posse de recursos suficientes para satisfazer a correspondente obrigação.

---

<sup>30</sup> Muitos autores tendem a confundir “capacidade contributiva” com aspectos da justiça fiscal. Pensamos, no entanto, que um imposto exorbitante estará a ferir outra regra constitucional, que é a da proibição ao confisco.

### 1.5.1.3 Livre concorrência e a neutralidade fiscal

Como corolário do princípio geral da isonomia surge também o direito à igualdade de condições de competição no mercado.

Fôssemos em busca de uma diretriz ideológica para a Constituição de 1988, a fim de pautarmos toda a nossa hermenêutica com um razoável grau de objetividade e unitária visão de conjunto,<sup>31</sup> e chegaríamos a uma fórmula que conjuga, de um lado, um modelo jurídico de *bem-estar social*, conformado pelo reconhecimento de que o Estado deve prover condições de acesso à educação, saúde, alimentação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à segurança, à previdência social, proteger a maternidade e a infância e assistir aos desamparados (artigo 6º) e, de outro, a consagração de *direitos nitidamente liberais*, destilados na expressão “livre iniciativa” e orientados à construção de uma vera economia de mercado, a revelar uma clara opção institucional pelo modo capitalista de produção.<sup>32</sup> Traduz-se por aquilo que José Afonso da Silva<sup>33</sup> chamou de *compromisso* das constituições modernas com as forças políticas liberais e as reivindicações populares de justiça social.

Num mundo ainda dividido em dois blocos ideológicos antagônicos, a Constituição de 1988 buscou um *equilíbrio* entre os interesses do capital e do trabalho.<sup>34</sup> Se diz equilíbrio, porquanto a suposta contradição entre os valores liberais e os sociais deve ser superada por uma interpretação conciliatória, sob pena de conduzir-se ao absurdo de imaginar que o Estado brasileiro contempla duas ordens jurídicas antagônicas: uma socialista e outra capitalista.

---

<sup>31</sup> Segundo Eros Grau, “Esta ideologia, perfeitamente determinável e definível no bojo do discurso constitucional, vincula o intérprete, de sorte, precisamente, a repudiar a postura, aludida por Canotilho, assumida por quantos optam por concepções ideológicas dela diferentes, e a ensejar o exercício, pelo mesmo Canotilho referido, de um *prudente positivismo*, indispensável à manutenção da obrigatoriedade normativa do texto constitucional” (GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 170).

<sup>32</sup> O que se confirma pela proteção expressa de seus institutos básicos: a propriedade privada, a liberdade de contratar e a livre concorrência. Vale ressaltar que também o mercado interno foi alçado à condição de patrimônio nacional, devendo ser incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem-estar da população e a autonomia tecnológica do país, nos termos do artigo 219 da Constituição.

<sup>33</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 720.

<sup>34</sup> Conforme BARROSO, Luís Roberto. *Temas de direito constitucional*. 2 ed. Tomo 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 11.

Não foi outra, aliás, a percepção do grande Miguel Reale,<sup>35</sup> para quem a Constituição de 1988 revela uma clara posição *social-liberal*, que corresponde a uma compreensão pluridimensional do Estado, dotado de atribuições de natureza jurídica, econômica, financeira, educativa e assistencial, na acepção lata da palavra. Nas suas palavras, essa concepção social do Estado não se confunde com a ideologia socialista, “uma vez que o Estado social-liberal jamais poderá atuar em conflito com a livre iniciativa, a não ser nas hipóteses excepcionadas pela própria Constituição”.

Ao enunciar de *onde partiria* (artigo 1º) e *onde pretende chegar* (artigo 3º), a Constituição Federal foi categórica, pondo esse equilíbrio a salvo dos diversos grupos sociais que pretendessem radicalizar num ou noutro sentido. Daí o acerto de EROS GRAU<sup>36</sup> ao afirmar que os programas de governo deste ou daquele Presidente da República é que devem ser adaptados à Constituição, e não o inverso. E acrescentamos: é por isso que toda a hermenêutica constitucional, conquanto construtivista e dinâmica, deve resultar num discurso que atenda a essa diretriz ideológica conciliatória. A liberdade de iniciativa não pode ser exercida ao ponto de prejudicar o *bem de todos*, assim como o protecionismo estatal não pode ser de tal modo intenso que elimine o principal fator de emancipação e desenvolvimento humano, que é a *liberdade de iniciativa*. É exatamente esse modelo ideológico que acabou por ser condensado no artigo 170 e que justifica a intervenção prevista no artigo 174 de nosso Estatuto Social.

Pois é justo sob a faceta da *liberdade de iniciativa empresarial* que o princípio da livre iniciativa assume maior relevância jurídica. Por meio dele, garante-se não apenas (i) a liberdade de acesso ao mercado, mas também (ii) a liberdade de permanência no mercado. Sob o primeiro aspecto, a liberdade se materializa num direito de escolha das profissões e das atividades econômicas, além dos meios para a consecução dos fins visados. Sob o segundo, a liberdade possui um caráter instrumental, significando a liberdade de exercer a luta econômica sem a interferência do Estado, bem como sem outros obstáculos impostos pelos demais agentes econômicos privados,<sup>37</sup> ou seja, a *livre concorrência*.

---

<sup>35</sup> REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 46.

<sup>36</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 45.

<sup>37</sup> BRUNA, Sérgio Varela. *O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. pp. 134/135.

Quando elege um tipo liberal do processo econômico, à Constituição Federal faz especial gosto que a fixação dos preços das mercadorias e serviços resulte do livre jogo das forças em disputa de clientela na economia de mercado. As variáveis de competição não podem, sob o sistema jurídico brasileiro, ser outras que não criatividade ou a qualidade dos produtos ou serviços prestados.

Assim, como decorrência lógica do dever atribuído ao Estado de instituir políticas públicas que visem à preservação da igualdade de condições de competição no mercado (artigos 170, inciso IV e 173, § 4º), surge a sua obrigação de se manter neutro em relação a atos que possam interferir no equilíbrio concorrencial. Conforme esclarece Humberto Ávila,<sup>38</sup> “a neutralidade melhor representa uma manifestação estipulada da própria igualdade na sua conexão com o princípio da liberdade de concorrência, notadamente no aspecto negativo da atuação estatal”. Em adição, Luiz Roberto Barroso<sup>39</sup> ensina que “A ideia de neutralidade do Estado, das leis e de seus intérpretes, divulgada pela doutrina liberal-normativista, toma por base o *status quo*. Neutra é a decisão ou a atitude que não afeta nem subverte as distribuições de poder e riqueza existentes na sociedade, relativamente à propriedade, renda, acesso às informações, à educação, às oportunidades etc.”.

Ou seja, a intervenção do Estado na economia deve dar-se para garantir maior amplitude ao princípio da livre concorrência, e não o contrário. E quando nos referimos a Estado, estamos a compreender todos os titulares da competência normativa, que inclui o Poder Judiciário. A produção de normas deve, sempre, levar em consideração que não se pode criar privilégios que beneficiem um concorrente em relação aos demais que se encontrem na mesma situação jurídica. O Estado, não é exagero lembrar, atua sempre em nome do interesse público, e nunca de interesses privados. Em hipótese alguma, o sistema admite a institucionalização da *concorrência desleal*.

Por óbvio, também na seara tributária a neutralidade estatal deve ser observada. Os tributos, e em especial as desonerações tributárias, são importantes mecanismos de intervenção do Estado na ordem econômica, uma vez que têm o condão de promover aumento ou diminuição nos custos de produção e, indiretamente, estimular ou desestimular o fluxo de capital neste ou naquele sentido. Embora digam respeito, de maneira

---

<sup>38</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros. p. 99.

<sup>39</sup> BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 288-289.

mais aparente, a uma relação jurídica que envolve apenas o contribuinte e o fisco, os tributos admitem esse efeito colateral, que é o de induzir comportamentos no mercado.

A política fiscal de um Estado não deve provocar desvios quanto à alocação de recursos na economia, isto é, a tributação deve ser de tal ordem que não ocasione direcionamentos nas condutas dos indivíduos tendo como único critério a questão fiscal.<sup>40</sup> Logo, a construção das normas impositivas ou desonerativas de obrigações tributárias (entre estas últimas, as de imunidade) impõe considerar, como resultado, a manutenção do *status quo* dos concorrentes que se encontrem em situação jurídica equivalente, para que atuem, sempre, em igualdade de condições.<sup>41</sup>

Nas felizes lições de Marco Aurélio Greco,<sup>42</sup> “a variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou que interfira na competição. O ideal é que a tributação seja um piso único a partir do qual todos os concorrentes passem a agir”.

Salvo o uso extrafiscal do tributo, pois, a carga tributária não deve ser instrumento que diferencie os competidores no mercado. Se isso ocorrer, será estabelecida uma vantagem que não decorre das qualidades do produto ou do serviço fornecido, mas da possibilidade de apresentar um preço menor do que o concorrente.

Tamanha a consciência do Legislativo com a repercussão do tributo nas relações inter-empresariais, que promulgou a Emenda Constitucional nº 42/2003, para inscrever um artigo 146-A portador da seguinte mensagem normativa: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”.

---

<sup>40</sup> MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação e Política Fiscal*. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. v. 1. São Paulo: Noeses, 2005. p. 571.

<sup>41</sup> O reflexo negativo do não pagamento de impostos na livre concorrência foi marcante para o indeferimento da medida cautelar pleiteada na Ação Cautelar nº 1.657-MC/RJ, julgada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 27.06.2007 (Relator o Ministro Joaquim Barbosa. Relator para acórdão o Ministro Cezar Peluso). Pretendia o contribuinte reativar a sua licença para funcionamento, cassada pelo inadimplemento contumaz do imposto sobre produtos industrializados. Segundo o Ministro Cezar Peluso, entretanto, perante as características do mercado (produção de cigarros), “em que o fator *tributo* é componente decisivo na determinação dos custos e preços do produto, o descumprimento das obrigações fiscais é aqui acentuadamente mais grave, dados seus vistosos impactos negativos sobre a concorrência, o consumidor, o erário e a sociedade. E representa, ainda, tentativa de fraude ao princípio da igualdade e de fuga ao imperativo de que a generalidade dos contribuintes deva pagar tributos”.

<sup>42</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008. p. 16.

É dizer: a tributação foi alçada à categoria de ferramenta constitucional destinada a garantir o *equilíbrio da concorrência*, e essa sua vocação extrafiscal deve ser entendida como um reforço à regra que proíbe a sua utilização no sentido inverso, isto é, para manter ou, pior, promover o desequilíbrio nas condições de competição no mercado.

### 1.5.2 Não Confisco

Vimos que o Estado necessita de recursos para a satisfação do *Bem Comum* e, para tanto, lhe é atribuído o poder de buscá-los no patrimônio de quem revele capacidade contributiva, é dizer, *manifestação objetiva de riqueza* que subjaz na realização do fato jurídico tributário (auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, etc.). Anotamos, também, que esse poder não é absoluto, pelo contrário. Deve ser exercido nos estritos limites estabelecidos na Constituição Federal e entre eles ocupa posição de destaque o do “não confisco”.

Segundo o artigo 150, inciso IV, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são proibidos de “utilizar tributo com efeito de confisco”, e na ausência desse dispositivo, ainda assim não poderia o legislador incursionar de modo tão severo no patrimônio privado, porque este é direito reiterada, rigorosa e sistematicamente defendido pelo sistema constitucional. Constitui, nos termos do inciso II, do artigo 170, direito que assegura a todos “existência digna” e representa, a mais não poder, aspecto material indispensável à completude da liberdade individual, fundamento primeiro de nosso Estado Democrático de Direito. Vai daí que toda exigência tributária, melhor dizendo, a tributação sob qualquer de suas manifestações, possui esse limite intrespassável, que é o de não configurar uma agressão insensata ao patrimônio.<sup>43</sup>

É evidente que, em virtude do tributo, o Estado não adquire direito algum aos bens e direitos dos indivíduos. O conteúdo da obrigação é, precisamente, um *dar* ao ente tributante dinheiro ou algo que pecuniariamente possa exprimir-se.<sup>44</sup> O excesso na quantificação da obrigação tributária tem o condão de esgotar, por outro lado, a riqueza tributável do contribuinte. Essa é a inteligência da expressão “efeito de confisco” empregada

---

<sup>43</sup> Nos referimos, claro está, à chamada obrigação tributária “principal”.

<sup>44</sup> BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 81.

no inciso IV, de seu artigo 150. O confisco que o tributo pode representar, pois, é *indireto*<sup>45</sup> e mesmo este foi repellido pela Constituição Federal, que impôs um limite expresso nesse sentido.<sup>46</sup>

Isso significa, entretanto, que o direito fundamental à propriedade privada – que representa um desdobramento do magno princípio da dignidade da pessoa humana – apenas pode ser convocado contra a tributação quando o sistema de economia de mercado ou o Estado fiscal esteja a metamorfosear-se num Estado proprietário, utilizando a via fiscal.<sup>47</sup> Dito de outro modo, uma vez que os impostos não interceptam diretamente o conteúdo constitucional do direito à propriedade, este se limita a intervir como um limite superior ou máximo da tributação.

Assim é que, sob o pálio da norma que veda a instituição de impostos “com efeitos confiscatórios”, estará preservado o núcleo essencial do direito à propriedade. Trata-se, pois, de enunciado que veicula um dever de abstenção por parte do Estado. Será inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade contributiva de um contribuinte que a atinja de modo a esgotá-la ou reduzi-la ao ponto de agravar-lhe o núcleo essencial.

#### 1.6 O PODER DE TRIBUTAR NÃO É O PODER DE DESTRUIR SOB A CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

A percepção de que *o poder de tributar envolve o poder de destruir* ganhou foros de brocardo a partir do famoso acórdão da Suprema Corte dos Estados Unidos no caso

---

<sup>45</sup> Dino Jarach observa que o princípio da não confiscatoriedade tributária, na Argentina, experimentou uma evolução conceitual, passando de um requisito meramente formal (o direito à propriedade estaria à salvo quando os impostos fossem instituídos por lei) para um verdadeiramente substancial, representando uma tutela específica ao direito de propriedade. Num caso como no outro, admite que “O imposto seria uma espécie de instrumento usado indiretamente para lograr o mesmo fim do confisco de bens” (JARACH. Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Linceo Profesional Cima, 1969. p. 141).

<sup>46</sup> De acordo com Estevão Horvarth, “a previsão da Constituição da República de 1988, vedando a instituição de tributo *com efeito de confisco*, parece trazer algo mais amplo que aquilo [proteção geral à propriedade privada], ou seja, parece mais claramente manifestar que a tributação tem de ser *razoável*”. (HORVARTH. Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 49).

<sup>47</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 569.

*McCulloch v. Maryland*, redigido pelo *Chief Justice* Marshall em 1819.<sup>48</sup> Na ocasião, discutia-se a constitucionalidade de uma lei do Estado de Maryland que tributava a filial de um banco da União instalado em seu território (*Second Bank of the United States*). Não havia, no sistema jurídico daquele país, uma cláusula constitucional expressa que proibisse essa tributação, e foi preciso buscar no referido argumento uma forma de fortalecer o então jovem pacto federativo.

Contudo, à frase foi se agregando tanto valor, ao ponto de se acreditar que os tributos carregam consigo o poder de destruir toda sorte de liberdades, direitos e garantias. Isso, no entanto, apenas faz sentido em um ordenamento jurídico que não preveja limites ao poder tributário.

Daí ser acertada, e ainda muito atual, a consideração feita pelo Juiz HOLMES, também da Suprema Corte norte-americana, no julgamento do igualmente clássico caso *Panhandle Oil Co. v. Mississippi ex Rel. Knox*, em 1928.<sup>49</sup> Referindo-se à decisão proferida no caso *McCulloch v. Maryland* e especificamente ao citado brocardo, observou que, naqueles dias, “Se os Estados tinham algum poder, assumia-se que eles tinham todo poder, e que a necessária alternativa seria negá-lo como um todo. Mas esta Corte, que tão frequentemente frustrou tentativas de tributar de certas maneiras, pode frustrar uma tentativa de discriminar ou, de outro modo, ir longe demais sem ter que abolir completamente o poder de tributar”.<sup>50</sup> Ou seja, à medida em que a fragilidade federativa foi superada e os institutos democráticos fortalecidos, a concepção de que *o poder de tributar envolve o poder de destruir* não mais se sustentava.

É o que ocorre em nosso caso. Temos uma Constituição Federal suficientemente aparelhada para conter abusos do poder tributário. Nela, a propriedade privada não é apenas resguardada de forma geral, mas também de maneira específica, por um preceito dirigido expressamente ao legislador tributário. A ele é *literalmente* vedado instituir tributo com “efeito de confisco”.

---

<sup>48</sup> Disponível em <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/17/316/case.html>>, acessado em mai/2012.

<sup>49</sup> Disponível em <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/277/218/case.html>>, acessado em mai/2012.

<sup>50</sup> “If the states had any power, it was assumed that they had all power, and that the necessary alternative was to deny it altogether. But this Court, which so often has defeated the attempt to tax in certain ways, can defeat an attempt to discriminate or otherwise go too far without wholly abolishing the power to tax”.

Não existe o risco, ao menos do ponto de vista jurídico, de um tributo ser utilizado para esvaziar o conteúdo essencial do direito à propriedade privada. Gilmar Ferreira Mendes<sup>51</sup> abona essa conclusão quando afirma que “a garantia institucional da propriedade atua ou funciona como um limite à própria possibilidade de limitação ou conformação do direito de propriedade”.

A compatibilização do direito de propriedade com esse poder do Estado de buscar recursos compulsoriamente dá-se, nas precisas lições de Leandro Paulsen,<sup>52</sup> “através da outorga constitucional da competência tributária (quando a Constituição diz quais os tributos que podem ser instituídos e sob que forma, diz, também, implicitamente, que o que dali desborda não pode ser feito) e do claro enunciamento das limitações ao poder de tributar”.

Com efeito, o conteúdo específico do dever de contribuir se obtém através do sistema tributário; sistema que é formado por um conjunto de normas que abarcam, não apenas aquelas que estabelecem determinados eventos aos quais está associado um dever de pagar certa soma em dinheiro, mas também as que modulam esse dever, definindo e delimitando a posição da pessoa como sujeito de um dever fundamental e, por outro lado, do Poder Público como titular do direito de ver cumprido esse dever.

Numa República, observa o professor Roque Antonio Carrazza<sup>53</sup> com muita propriedade, “o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais. Sua existência não representa um risco para as pessoas, mas um verdadeiro penhor de suas liberdades”. Não por outra razão que, ao lado da célebre frase de Marshall, constantemente aparece a que o magistrado Holmes proferiu na citada decisão: “O poder de tributar não é o poder de destruir enquanto essa Corte determinar”.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 455.

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2000. p. 17.

<sup>53</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 48.

<sup>54</sup> “The power to tax is not the power to destroy while this Court sits”.

## CAPÍTULO II

### FUNDAMENTOS PARA UMA TEORIA GERAL DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS

#### 2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Cada indivíduo tem uma ampla variedade de desejos que só podem ser satisfeitos caso se relacione com um semelhante.<sup>55</sup> O sucesso dessa interação, é evidente, depende de um sistema comum e estável de signos, que não apenas viabilize a compreensão das mensagens reciprocamente transmitidas, como também os habilite a prever a reação do outro com alto grau de probabilidade. Essa previsibilidade constitui o pressuposto para a conformação dos agentes sociais a um padrão de condutas – o sujeito terá bons resultados se agir de certa maneira e maus se agir de outra – e forma, num momento seguinte, o centro de referência comum que permite a qualquer agrupamento humano organizar-se de modo perene para melhor obtenção de suas finalidades.

O direito positivo surge nesse contexto comunicacional e representa uma tentativa de formalizar aquele centro de referência comum. Sustenta-se por laços institucionais, mas também pela força da aceitação social. O direito que não encontra eco na ideologia do homem que predomina num determinado espaço e tempo, está fadado à ineficácia e, pois, à inutilidade. Direito é meio para consecução de um fim, que é o Bem Comum.

Preconcebido com esse elevado propósito de viabilizar a convivência social, sua construção deve ser feita de forma coerente. Onde houver a mesma razão, portanto, deve haver o mesmo direito (*ubi eadem ratio, ibi idem jus*).

Quando este estudo se propõe a estabelecer uma teoria geral para as imunidades subjetivas a impostos, parte justamente dessa premissa. Trata-se de ler os dispositivos constitucionais que versam sobre o assunto de modo a encontrar-lhes elementos comuns, aplicáveis indistintamente a todas as pessoas beneficiadas pela decisão

---

<sup>55</sup> O sociólogo americano William Isaac Thomas relacionava quatro desejos fundamentais que, a seu ver, representariam modelos gerais observáveis: novas experiências, segurança, reconhecimento e domínio (Cfe. TIMASHEFF. Nicholas Sergeevitch. *Teoria Sociológica*. Trad. Antônio Bulhões. 2ª ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1965. p. 202).

constitucional. É enxergar o elemento bruto fornecido pelo legislador com olhos imparciais, vestindo-o com o dogma hermenêutico do legislador racional. Se a Constituição Federal não compraz com favoritismos mas, por outro lado, separou determinadas pessoas do poder de tributar, há de se encontrar, nesse núcleo de beneficiados, regras que dizem respeito a todos eles, sob pena de, em um universo já excepcional, criar-se novas exceções.

Outra nota introdutória é necessária. As imunidades subjetivas a impostos são normas jurídicas que dizem respeito a um conjunto de pessoas que trazem em seus objetivos sociais valores que, no arcabouço constitucional, podem ser considerados de altíssima relevância. A tendência da doutrina e também da jurisprudência tem sido, por isso, emprestar-lhes uma interpretação benevolente, quase sempre sob o argumento de que se tratam de pessoas hipossuficientes.

A Constituição Federal, entretanto, não condiciona a incidência das normas de imunidade subjetiva a impostos à situação financeira das pessoas imunes. Não há que distinguir, pois, entre entidades economicamente poderosas e entidades pobres. Logo, as regras construídas para umas devem valer para outras.

## 2.2 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Aos limites de ordem geral, a Constituição Federal de 1988 adicionou uma série de situações especiais que pôs a salvo do poder tributário. Entretanto, percorremos a Constituição Federal e não encontramos qualquer referência ao termo “imunidade tributária” para representar essa realidade. Há imunidade parlamentar, mas não a tributária. Não há na de 1988, nem nas que lhe antecederam, de modo que é possível debitar sua cunhagem à doutrina e à jurisprudência. E se um nome foi dado, é porque se sentiu a necessidade de atribuir à figura uma compostura própria, que lhe diferencie de outras. De outras o que? De outras normas jurídicas, claro está, porque esse é o objeto da ciência do Direito.

Imunidades tributárias, portanto, são normas jurídicas e, com isso, estamos a admitir que constituem proposições prescritivas estruturadas sob a fórmula lógica hipótese-consequência, cujo cumprimento é potencialmente garantido pela intervenção do Estado-juiz. Investem contra o poder tributário para limitá-lo e, assim, conformar a competência dos entes federativos. Estes, em toda a sua dimensão organizacional, estão constitucionalmente proibidos de produzir norma jurídica, abstrata ou concreta, que represente a tributação de certas situações previstas no texto constitucional. Com isso, não apenas o Legislativo, mas

também o Executivo e o Judiciário são incompetentes para prescrever obrigações tributárias relativas àquelas situações expressamente apartadas pela Constituição Federal. As imunidades tributárias são, pois, normas de competência negativas, ou normas de incompetência.

Luciano Amaro,<sup>56</sup> nesse mesmo sentido, observa que, “complementando o desenho do campo sobre o qual será exercida a competência tributária, a Constituição exclui certas pessoas, ou bens, ou serviços, ou situações, deixando-os fora do alcance do poder de tributar”. A Constituição Federal brasileira, diz Souto Maior Borges,<sup>57</sup> “não se circunscreve em repartir a matéria tributável; não se restringe à mera indicação, a cada pessoa jurídica de direito público interno, da esfera de tributação reservada à sua competência. Essa atribuição constitucional de competência é completada pela proibição – formal e material – de serem instituídos tributos abrangendo hipóteses constitucionalmente previstas como imunes”. Também Paulo De Barros Carvalho<sup>58</sup> avaliza essa ideia, definindo imunidade tributária como sendo “a 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”.

Avançando contra o poder tributário, para delimitá-lo, a imunidade tributária não está no alcance da pessoa tributante. Disso temos que jamais poderá o legislador comum isentar o que é imune, como vemos corriqueiramente em nosso sistema. É dizer: o poder de isentar pressupõe o poder de tributar; inexistindo o primeiro por força da norma de imunidade, inexistente o segundo.

Também nos leva a inferir que a pessoa tributante não pode renunciar à imunidade. A imunidade, ensina Bernardo Ribeiro de Moraes,<sup>59</sup> “não funciona como uma qualidade do poder público, mas como uma limitação de competência, e, se existe esta limitação de competência – isto é assim por grande interesse público, por ser um instrumento

---

<sup>56</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. pp. 150/151.

<sup>57</sup> BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 219.

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 181.

<sup>59</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro. *Elementos de Direito Tributário*. In: Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário. Coord. Geraldo Ataliba. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p. 324.

político constitucional – a pessoa tributante não pode, de forma alguma, renunciar a essa qualidade de imune”.

Logo, a incidência da norma constitucional, nesse aspecto de regra negativa de competência tributária, é infalível. Ela opera mesmo sem o interesse da parte imune. Tal conclusão gera uma consequência de indispensável inteligência: a imunidade não se outorga, mas se reconhece.

Impedidos que estão de instituir o tributo, nada impede, entretanto, que os entes federados possam exigir o cumprimento daquelas obrigações ditas secundárias ou acessórias. A administração pública pode – ou melhor, deve – postular do imune que ele comprove esta sua situação. Na falta dessa prova, cabe-lhe o direito de não reconhecer o benefício.

Por outro lado e a qualquer tempo, desde que comprovada a posição de imune, o poder público não pode deixar de reconhecer o fato, porque aí lhe falta, por expressa previsão constitucional, competência para onerar pessoas ou bens imunes. A imunidade não se interrompe ou se suspende;<sup>60</sup> ou ela tem condições de ser reconhecida, ou não.

### 2.3 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS OBJETIVAS E SUBJETIVAS

As classificações, como ferramentas, não são verdadeiras ou falsas, porém úteis ou inúteis. Prestam-se a apresentar ou representar determinado objeto de modo a torná-lo compreensível, a reduzir-lhe as complexidades epistemológicas, a estabelecer-lhe características que o diferenciam de outros, mas tudo para servir a um dado propósito almejado por aquele que as formula.

É possível classificar as imunidades tributárias em genéricas e específicas, excludentes e incisivas, ontológicas e políticas, mas nenhuma dessas ora nos interessa, senão a que as divide em objetivas e subjetivas.

Devemos reconhecer, para o bem de uma análise madura do tema, que todas as regras jurídicas voltam-se ao comportamento de pessoas e, portanto, todas as imunidades tributárias seriam subjetivas. Não seria incorreto, entretanto, afirmar que, incidindo a

---

<sup>60</sup> Como invalidamente enuncia o § 1º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional.

obrigação tributária sobre objetos que exteriorizam uma riqueza, as normas que lhe servem de veículo seriam, todas, objetivas. O critério, pois, é que informa a classificação.

Existem, contudo, traços característicos que desigualam as normas de imunidade, ao ponto de permitir classificar-lhes em razão da pessoa (*ratione personae*) e em razão do objeto (*ratione rei*) posto a salvo do poder tributário. Estas possuem, em seu consequente, elemento diretamente ligado a uma determinada coisa, enquanto aquelas, elemento diretamente ligado a características pessoais. Confirmamos a veracidade do critério com exemplos.

De acordo com o inciso III, do § 3º, o artigo 153 da Constituição Federal, o IPI “não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior”. Vertendo a linguagem do constituinte em uma fórmula normativa, teremos que: se União Federal, então não terá competência para instituir imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior. O que sobressai para a incidência da norma, no caso, são atributos diretamente ligados ao objeto, que deve ser industrializado e destinado ao exterior. Assim também se verifica com as regras do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, artigo 155, § 2º, inciso X, alíneas “a” e “b” e artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição.

Diferente é a hipótese prevista na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição. Ali, está consignado que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são proibidos de instituir impostos sobre o “patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos”. Tal como nas imunidades objetivas, também aqui o alvo da norma é uma riqueza materializada, mas quis o constituinte que esse objeto, para ser imune a impostos, tivesse relação direta com a finalidade essencial (§ 4º) de uma classe determinada de pessoas: os partidos políticos. Refeita sob o formato normativo, a frase constitucional passa a ser: se União, ou Estados, ou Distrito Federal, ou Municípios, então não terá competência para instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços (aspecto objetivo) relacionado às finalidades essenciais dos partidos políticos (aspecto subjetivo). É justo essa combinação indissociável da coisa com a pessoa que nos permite identificar um grupo específico de normas de imunidade e, a partir disso, chamar-lhes “imunidades subjetivas”.

## 2.4 IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS: PREMISSAS HERMENÊUTICAS

Quando cuidou de relacionar as imunidades subjetivas a impostos, a Constituição Federal foi linear, dispensando-lhes, ademais, um conjunto de regras comuns. Assim dispôs:

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

VI - instituir impostos sobre:

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

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

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

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

Fundamental para a análise das imunidades subjetivas a impostos é compreendê-las a partir de determinados “pontos de partida” ou “premissas hermenêuticas”. Trata-se, em verdade, de acentuar previamente determinados pontos dos quais o intérprete e o aplicador do direito não podem se desviar, sob pena de não dar cumprimento às opções feitas pelo constituinte.

### 2.4.1 Imunidades subjetivas a impostos como regras de aplicação

Embora todos os textos de direito visem à produção de determinados efeitos almejados pelo legislador, nem todos o conseguem, porque a maioria reclama alguma sorte de integração. Estamos a falar daquilo que a doutrina chama de *ineficácia técnica* da norma

jurídica, isto é, da falta de condições operacionais que garantam a sua aplicação ou exigibilidade imediatas.

É relevante observar, desde logo, que em sendo a norma jurídica um fenômeno eminentemente intelectual – o que implica em admitir que sua construção é informada por uma elevada dose de liberdade – esse grau de maior ou menor capacidade para incidir sobre os fatos estará sempre a depender dos referenciais adotados pelo intérprete. A norma construída a partir de um mesmo texto pode ser completa para uns, mas incompleta para outros; pode admitir restrição para Maria, mas não para Rafael. Isso porque a norma jurídica não é um “dado”, mas um “construído”. Provém de um elemento bruto, que são as palavras justapostas em veículos normativos, mas constitui uma formulação eminentemente exegética e, por isso, contaminada fortemente pela ideologia de cada intérprete.<sup>61</sup> Não é o caso, aqui, de fazermos um estudo aprofundado sobre a influência de aspectos linguísticos na integração normativa, bastando aos propósitos desta monografia deixar certo, apenas, que há certas normas cujos efeitos podem ser sentidos de imediato e outras, entretanto, que por falta de elementos *formais* (sintáticos) ou *materiais* (semânticos) específicos, apenas incidirão sobre fatos sociais quando forem devidamente completadas por outras.

---

<sup>61</sup> É possível colher um bom exemplo dessa conclusão na leitura dos votos proferidos no Mandado de Injunção nº 20, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 19.05.1994. A ação buscava o reconhecimento de que o Congresso Nacional estava em mora na regulamentação do artigo 37, inciso VII, da Constituição Federal, o que inviabilizaria o exercício do direito de greve pelos servidores públicos civis. Para o Ministro relator Celso de Mello, o dispositivo constitucional veicularia “regra provida de eficácia meramente limitada, cuja aplicabilidade depende, em consequência, da edição de ato legislativo que atue como requisito indispensável ao pleno desenvolvimento da normatividade do preceito constitucional em questão”. Embora acolhida pela maioria, a tese não convenceu o Ministro Sepúlveda Pertence, para quem a greve “é, antes de tudo um fato, que não esperou pela lei para tornar-se realidade inextirpável da sociedade moderna. O que às vezes pretendeu o Direito positivo, e quase sempre condenado à inocuidade, foi proibi-la, foi vedá-la. Quando, ao contrário, a própria Constituição a declara um direito, isso basta para impedir que, à falta de lei, o fato se considere ilícito. Por isso, declarada a existência do direito de greve, em tese, cuida-se de direito que independe de regulação inferior. Portanto, no art. 37, VII da Constituição Federal, quando se prevê que esse direito será exercido nos termos e nos limites de lei complementar, leio a cláusula como autorização para imposição futura de termos e limites ao exercício de um direito, que, entretanto, não pode ficar paralisado à espera da lei. [...] o que se tem aqui, na minha leitura, é uma norma de eficácia contida e não, uma norma de eficácia limitada”. Esta última posição foi compartilhada com o Ministro Marco Aurélio, para quem o direito à greve dos servidores públicos, enquanto não editada a “lei específica” a restringi-lo em prol do interesse público, decorreria de norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata.

Celso Ribeiro Bastos<sup>62</sup> propõe, então, uma classificação das normas jurídicas segundo a sua eficácia que serve muito bem aos desígnios deste estudo. Referindo-se especificamente às normas constitucionais, o que para nós é ainda mais proveitoso, divide-as naquelas (a) de “mera aplicação”, qualificadas por não deixarem espaço para qualquer tipo de regulamentação, já que dotadas de autonomia operativa e idoneidade suficientes para provocarem todos os efeitos a que se dispõe; e aquelas (b) de “integração”, que possuem uma abertura de espaço entre o seu propósito e o efetivo desencadear de seus efeitos, seja por uma deficiência sintática, por uma incompletude que demanda a edição de um texto normativo adicional, seja por admitirem a restrição de seu campo de incidência.

As primeiras, observa, subdividem-se em dois tipos: (i) normas *irregulamentáveis* e (ii) normas *regulamentáveis*. Serão irregulamentáveis aquelas que, a despeito de possuírem ou não vedação expressa à própria regulamentação, isto não pode ocorrer por uma questão lógica. Elas se caracterizam, segundo o autor, “pelo fato de sua vontade normativa surgir e se exaurir dentro do próprio texto da Constituição como condição absoluta de respeito à sua manifestação originária”.<sup>63</sup> Quando determina que a união entre os Estados, Municípios e Distrito federal é (ou melhor, deve ser) “indissolúvel”, a norma constitucional repudia qualquer forma de posterior esclarecimento regulamentar. O termo empregado é absoluto: ou a união é indissolúvel ou é solúvel, não havendo espaço lógico para um meio termo. O mesmo ocorre com as normas proibidoras. As normas regulamentáveis, por sua vez, são aquelas que comportam regulamentação para instrumentalizar a sua aplicação. A relação entre a norma regulamentada e a norma regulamentadora será de desdobramento dos aspectos externos da primeira, de explicitação do seu conteúdo. A legislação regulamentadora, ensina BASTOS,<sup>64</sup> “terá o condão de contornar e discriminar os comandos contidos na norma regulamentada que permanecerá intacta antes e depois da ponência da legislação de revestimento”.

É importante deixar claro que as normas regulamentáveis são, por si, estruturadas de forma definitiva e exauriente. Não dependem, para sua plena eficácia, da

---

<sup>62</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 15 e seguintes.

<sup>63</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 20.

<sup>64</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999. p. 20.

edição de um regulamento apartado. Este, quando existe, se presta apenas a conferir-lhes maior perspectiva de funcionalidade. Têm, no mais das vezes, apenas um caráter didático. Não inovam propriamente no sistema, já que a norma regulamentada remanesce soberana, intangível e absoluta em seus desideratos. Possui, portanto, apenas um caráter *conformador*.

É o que, de resto, ocorre com o mandado de segurança, por exemplo. Na ausência de lei regulamentando o inciso LXIX, do artigo 5º, da Constituição Federal, ele é plenamente eficaz. Por outro lado, embora a Constituição Federal não tenha previsto, literalmente, que tal direito-garantia pudesse ser regulamentado pelo legislador ordinário, a Lei nº 12.016/09 (a exemplo de suas antecessoras) está aí para demonstrar que isso é possível. Seria preciso saber, então, é se essa lei regulamentadora pode conter a eficácia da regra constitucional, e a resposta é peremptoriamente negativa. Toda e qualquer restrição ao mandado de segurança ou à sua eficácia, diz Cassio Scarpinella Bueno,<sup>65</sup> não pode ser prestigiada pelo intérprete e pelo aplicador do direito: “É flagrante a inconstitucionalidade de qualquer norma que procure, valendo-se de qualquer pretexto, minimizar, obstaculizar ou dificultar o acesso ao Judiciário (CF, art. 5º, XXXV). Mormente quando a hipótese é de mandado de segurança, em si mesmo, direito e garantia fundamental nos termos do art. 5º, LXIX, da Constituição Federal de 1988”. Se o sujeito impetra mandado de segurança na pendência de recurso administrativo com efeito suspensivo, independente de caução, deverá o juiz extinguir a ação sem a resolução do mérito, pois assim determina expressamente o inciso I, do artigo 5º, da Lei nº 12.016/09, mas também porque é possível deduzir da própria Constituição Federal que falta ao impetrante *interesse jurídico* na provocação do Judiciário, vez que o ato contra o qual se insurge, mercê daquele efeito recursal, não oferece qualquer possibilidade de lesão ou ameaça de direito seu. Essa mesma tolerância regulamentar, por outro lado, não se pode ter com o dispositivo da lei que impede a concessão de liminar para a entrega de mercadorias ou bens provenientes do exterior (art. 7º, § 2º), vez que limita, minimiza o direito-garantia constitucional. Daí sua inconstitucionalidade patente.

As segundas são divididas, também, em duas espécies: (i) as normas *completáveis* e (ii) as normas *restringíveis*. Completáveis são aquelas que possuem obstáculos sintáticos ou semânticos de tal modo graves que seus efeitos sequer podem irradiar sem que

---

<sup>65</sup> BUENO. Cassio Scarpinella. *Mandado de segurança: comentários às Leis nº 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 50

uma segunda norma surja para lhes compor a estrutura ou o sentido. Na categoria das normas completáveis, explica Celso Ribeiro Bastos,<sup>66</sup> verificamos que há uma deficiência regratória, ou seja, a formulação jurídica está aquém do propósito por ela mesma estipulado. A norma reguladora irá adicionar ou agregar algo novo ao núcleo mandamental originário, sem o que ela, embora válida e vigente, será incapaz de jurisdicizar os acontecimentos sociais.<sup>67</sup> Já as normas constitucionais restringíveis, pelo contrário, são plenamente eficazes, isto é, regulam de maneira detalhada a matéria que versam, mas admitem que outra restrinja ou reduza o seu campo de incidência sem que isso importe em inconstitucionalidade.<sup>68</sup>

É o caso do direito fundamental ao sigilo de comunicações telefônicas, garantido de forma plena pelo inciso XI, do artigo 5º, da Constituição, mas que a lei poderá restringir nas hipóteses em que o Congresso Nacional entender conveniente para fins de investigação criminal ou instrução processual penal. Em outros termos, enquanto não houver lei, o sigilo telefônico é inviolável e a pessoa tem absoluto, irrestrito direito de oposição perante o Estado e também a terceiros. Havendo lei, entretanto, esse direito é “contido” com a possibilidade jurídica de sua violação em determinados casos.<sup>69</sup> Aqui, pois, estamos diante de um manifesto caso de *norma de integração restringível*. À lei cabe, por expressa autorização do constituinte, desfigurar o comando constitucional.

Embora respeitável doutrina entenda o contrário,<sup>70</sup> as regras do inciso VI, “a”, “b” e “c”, assim como dos parágrafos 2º, 3º e 4º, do artigo 150 da Constituição Federal

---

<sup>66</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar – Teoria e Comentários*. 2ª ed. São Paulo: Celso Bastos Editor. 1999. p. 22.

<sup>67</sup> Essa é a eficácia atribuída pelo Ministro Celso de Mello ao artigo 37, inciso VII, da Constituição Federal, quando afirma ser ele “regra provida de eficácia meramente limitada, cuja aplicabilidade depende, em consequência, da edição de ato legislativo que atue como requisito indispensável ao pleno desenvolvimento da normatividade do preceito constitucional em questão” (Mandado de Injunção nº 20, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 19.05.1994).

<sup>68</sup> Para o Ministro Sepúlveda pertence, esse é o caso do artigo 37, inciso VII, da Constituição Federal (Mandado de Injunção nº 20, julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 19.05.1994).

<sup>69</sup> Até a edição da Lei 9.296/1996, o entendimento do Supremo Tribunal Federal era no sentido da impossibilidade de interceptação telefônica, mesmo com autorização judicial, em investigação criminal ou instrução processual penal, tendo em vista a não recepção do art. 57, II, e da Lei 4.117/1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações).

<sup>70</sup> A professora Misabel Abreu Machado Derzi distingue a eficácia das alíneas “a” e “b”, da alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150. A norma veiculada por esta, a seu ver, não teria “eficácia plena e incontestável, como a recíproca, mas os seus efeitos dependem do preenchimento dos requisitos previstos em lei complementar” (BALEIRO. Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. Revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel Abreu machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 316). Paulo de

são dotadas de autonomia operativa e idoneidade suficiente para provocar todos os efeitos a que se dispõem. A competência tributária, como visto, já nasce limitada pelo próprio constituinte. Por estabelecerem uma vedação absoluta ao poder de tributar, ou seja, um preceito negativo ou proibitivo, as normas de imunidade repelem qualquer forma de integração por lei subconstitucional.

Logo, se não houver norma conformadora dos preceitos constitucionais de imunidade, impõe-se a conclusão de que, a despeito disso, estes irão operar seus efeitos livremente, de um lado proibindo a instituição e cobrança de tributos, de outro conferindo o direito subjetivo de não se ser tributado. Admitir que o legislador infraconstitucional possa conter, ou limitar, ou inovar o alcance da norma de imunidade seria conferir-lhe um poder reformador, capaz de definir novos contornos à competência tributária, numa verdadeira atribuição de poder constituinte permanente, o que obviamente não é possível.

As imunidades subjetivas a impostos são, pois, *normas de mera aplicação*, ainda que do tipo *regulamentáveis*. Sendo norma “regulamentadora”, a lei estará invariavelmente condicionada aos limites substanciais da norma “regulamentada”. Os termos empregados no artigo 150, inciso VI e parágrafos 2º, 3º e 4º têm seu alcance hermenêutico suficientemente contornado pela Constituição Federal, de maneira que à lei nada restará senão clarificar o que do próprio texto constitucional se pode construir.

O legislador comum, pois, não poderá mais do que explicitar algo que tem, *hic et nunc*, condições de ser deduzido do próprio texto constitucional. Não poderá criar limites, assim como não suprirá qualquer defeito sintático; apenas iluminará, ou revelará, ou declarará os limites (implícitos ou explícitos) previamente estabelecidos pela Constituição. Na abalizada voz de Sacha Calmon Navarro Coelho,<sup>71</sup> “É função precípua das normas regulamentares que complementam limitações constitucionais ao poder de tributar, *regular restrição presente ao texto que complementa*, sem ampliá-la ou restringi-la”.

---

Barros Carvalho também faz essa distinção, e atribui às regras da alínea “c” uma eficácia *contida* (CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 188). Betina Treiger Grupenmacher entende que a alínea “b”, do artigo 150, teria a eficácia *limitada*, e a alínea “c”, eficácia *contida* (GRUPENMACHER. Betina Treiger. *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. pp. 135 e 139).

<sup>71</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *ICM: competência exonerativa: Convênios de Estados – Imunidades, Isenções, Reduções e Diferimento*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 42.

Por isso, a lei que dispuser sobre imunidades subjetivas a impostos será verdadeira *regra de conformação*. Se for aquém do que estabeleceu o constituinte, disso não pode resultar qualquer prejuízo para seus beneficiários. Se for além, estará maculada pela nódoa indissolúvel da inconstitucionalidade.

Todo aquele que lidar com as imunidades tributárias subjetivas, portanto, não pode se desviar dessa ideia central e que decorre direta e inequivocamente da Constituição: a vedação constitucional à tributação de certas situações é *absoluta* e o absoluto não comporta restrição ou ampliação. O alcance dessas específicas normas constitucionais apenas pode ser contido pela abertura semântica que comportam os termos empregados pelo próprio constituinte. Embora ao legislador comum caiba regulamentá-las, sua compreensão adequada deve se dar, sempre, *a partir da Constituição Federal*. Esse dogma é inafastável para o intérprete e deve acompanhá-lo em cada dúvida, em cada questão que lhe seja posta para solução.

#### 2.4.2 Imunidades Subjetivas a Impostos como Exceção à Capacidade Contributiva

Normas de exceção ou de restrição são sempre relacionais. Assim qualificam-se porquanto derrotam, total ou parcialmente, o comando veiculado por outra norma. Estas incidirão sobre todos os comportamentos que pretende regular, exceto sobre aqueles expressamente apartados pela norma de sentido contrário. É o que verificamos com as normas de imunidade subjetiva a impostos.

Insistimos em dizer que não estamos, com isso, a cogitar a existência de uma cronologia normativa, isto é, uma norma que incide e outra que posteriormente a afasta. A dinâmica normativa é sempre simultânea. Entretanto, estudar a imunidade tributária sob a perspectiva do conflito normativo tem o grande mérito de nos permitir compreender a exata extensão que lhe deve ser dada no momento de sua aplicação.

Vimos, na primeira parte deste estudo, que a capacidade contributiva se deve medir, precisamente, pela *manifestação objetiva de riqueza* que subjaz na realização do fato jurídico tributário. É dizer, todo aquele que exterioriza o *fato-signo presuntivo* da riqueza previsto na hipótese de incidência da norma tributária terá, sob essa perspectiva, capacidade contributiva. Não importa, para fins de instauração da obrigação jurídica, que o indivíduo também reúna capacidade econômica. Ao realizar o fato jurídico tributário, terá condições suficientes para compor o polo passivo da respectiva obrigação.

O artigo 150 da Constituição, no entanto, veda a instituição de impostos sobre determinados eventos presuntivos de riqueza – patrimônio, renda e serviços – que, de outro modo, seriam colhidos pelas normas tributárias. Em outras palavras, não fossem as normas expressamente veiculadas pelo referido dispositivo constitucional e as pessoas imunes estariam sujeitas à regra geral, que impõe a obrigação tributária a todos os que manifestem capacidade contributiva.<sup>72</sup>

As imunidades subjetivas a impostos, portanto, são *normas de desigualdade*. Sua construção, assim, deve ser feita de modo a maximizar os demais *interesses acolhidos no sistema constitucional*. Não bastará que constituam uma discriminação logicamente explicável, se elas não estiverem em *perfeita sintonia* com os princípios prestigiados na Constituição Federal.

#### 2.4.3 Imunidades Subjetivas a Impostos e o Princípio da Generalidade da Tributação

Encaradas sob essa perspectiva do conflito normativo, as imunidades subjetivas a impostos também constituem exceção ao princípio da generalidade da tributação. Todos devem contribuir para o sustento dos gastos públicos, sendo literalmente proibida a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Essa proibição, entretanto, não resiste à exceção veiculada pelas normas de imunidade tributária subjetiva. Nestes casos, o próprio constituinte aparta determinadas pessoas da solidariedade contributiva e, com isso, mitiga esse seu dever fundamental.

---

<sup>72</sup> Interessante, apenas para referência estatística, é o estudo feito anualmente pela Receita Federal do Brasil denominado “Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária”. Nele, são relacionadas as desonerações tributárias consideradas “gastos indiretos”, posto que supostamente passíveis de substituição por gastos diretos do Governo. No caso das imunidades tributárias, são consideradas apenas as conferidas às entidades de educação e de assistência social, obviamente por produzirem serviços públicos que a Constituição prevê como obrigação do Estado. Para 2012, a Receita Federal do Brasil estimou que a imunidade das entidades de educação representaria um “gasto indireto” de R\$807.409.687,00, e as de assistência social de R\$842.229.489,00, isso apenas em relação à suposta “redução na arrecadação potencial” do imposto sobre a renda (disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/BensTributarios/2012/DGT2012.pdf>>, acesso em 17.06.2012).

A construção das normas de imunidade subjetiva a impostos, no entanto, deve levar em conta que a generalidade da tributação é um princípio e, nessa medida, precisa ser realizado *na maior medida do possível*.

Com isso estamos a afirmar que, entre as inúmeras interpretações que comportarem os textos de direito positivo sobre a imunidade subjetiva a impostos, deverá prevalecer aquela que concretize, na maior medida do possível, o princípio da generalidade da tributação.

A Constituição Federal, nunca é demais repetir, não compraz com favoritismos, e na medida em que todos devem colaborar para o sustento dos gastos públicos, eventuais exceções devem receber interpretação contida, de maneira a maximizar o valor que sustenta toda a ordem jurídica nacional, que é a *isonomia*.

Admitir que ao mesmo fato jurídico tributário seja dado tratamento distinto, em virtude de qualidades pessoais de seu praticante, seria abonar algo sem autorização da Constituição Federal. Viola-se o princípio da isonomia tributária não apenas quando se cobra tributo de quem não deveria, mas quando se deixa de cobrar daquele que deveria.

O enunciado magno que prescreve ser vedada a instituição de “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (artigo 150, inciso II, da Constituição) não é apenas retórica constitucional, tampouco se dirige somente ao legislador. Antes, constitui um mandamento direcionado a todos que possuam poder de criação normativa, e entre eles está o seu grande portador: o Poder Judiciário.

#### 2.4.4 Imunidades Subjetivas a Impostos e a Livre Concorrência

As normas de imunidades subjetivas a impostos devem ser construídas também de modo a realizar a livre concorrência.

A importância desse confronto urge diante da constatação de que muitos bens produzidos e serviços prestados por entidades imunes são similares, quando não idênticos, aos produzidos e prestados por entidades com fins lucrativos e, portanto, sujeitas à tributação. A liberdade que as pessoas imunes têm de atuar no mercado é fato que deve ser levado em consideração para delimitar a exata extensão dos benefícios constitucionais que lhes são outorgados. A vantagem econômica representada pela imunidade tributária, nesses

casos, tem o potencial de promover significativo desequilíbrio na ordem econômica, mormente quando se considera a amplitude contemporânea do princípio da livre concorrência.

A concorrência no mercado apresenta-se, então, como fator que impede a incidência das normas de imunidade tributária *ratione personae*. Conquanto essa conclusão decorra de uma interpretação sistemática da Carta Magna, tratou o constituinte de consigná-la expressamente no parágrafo 3º, do artigo 150. Em seus termos: “As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”.

Dito de outro modo, o patrimônio, a renda e os serviços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, assim como das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público não estarão imunes a impostos se estiverem relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas “normas aplicáveis a empreendimentos privados” – leia-se “regras de livre mercado”. Nesses casos, em que o Estado, de forma direta ou indireta, emprega seus recursos no exercício de atividade econômica em sentido estrito, então a imunidade tributária subjetiva lhe é negada.

A razão desse dispositivo é cristalina: visa preservar a amplitude do princípio constitucional da livre concorrência. A exploração de atividade econômica regida por normas de direito privado pressupõe atuação do Estado no mercado, e a imunidade de impostos, nesse caso, lhe garantiria uma significativa vantagem concorrencial. A fim de evitar tal distorção, previu-se a restrição.

No voto-vista que proferiu ao julgar o RE 451.152-5/RJ,<sup>73</sup> o Ministro Joaquim Barbosa entrou com propriedade nessa questão. Cuidava-se, na ocasião, de saber se o imóvel pertencente à União, mas cedido a terceiros para a exploração comercial, permaneceria imune ao IPTU. A concorrência desleal provocada pela eventual incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos foi determinante para se afastar o benefício no caso concreto. Nas palavras do magistrado, os demais empreendedores “deixam de concorrer em igualdade de condições por força de disposição constitucional que não contempla o exercício privado de atividades econômicas (imunidade recíproca), e não em razão de questões

---

<sup>73</sup> Julgado em 22.08.2006, Segunda Turma, relator o Ministro Gilmar Mendes.

econômicas ou de gerenciamento próprias do mercado. O valor do IPTU deixa de ser um custo e, portanto, ou aumenta o lucro do negócio, ou diminui o preço do serviço”.

Referida decisão abriu caminho para que a questão da concorrência se tornasse pauta recorrente da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal na análise das imunidades ditas “recíprocas”, havendo o Ministro Barbosa, no RE-Agr. 285.716/SP,<sup>74</sup> registrado, em reforço a seu entendimento, que a desoneração “opera como um instrumento de proteção de instrumentalidades estatais, e, portanto, não pode ter como efeito jurídico colateral o desequilíbrio das condições de concorrência econômica, nem tampouco o benefício de entidade particular, voltada à exploração econômica e lucrativa de qualquer objeto”.

Ora, se aos entes federados, às autarquias e fundações públicas não é permitido concorrer em desigualdade de condições, não há motivos razoáveis para entender que as pessoas jurídicas de direito privado relacionadas nas alíneas “b” e “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição possam. Logo, embora tenha o constituinte registrado uma cláusula de “não concorrência desleal” apenas no § 3º, do artigo 150, é necessário entender que ela se aplica a todas as pessoas relacionadas no inciso VI, pois onde há a mesma razão, há o mesmo direito, como ensina a sabedoria jurídica.

O dispositivo representa, claramente, um vetor para a interpretação de todas as imunidades tributárias subjetivas. Sintetiza, a mais não poder, a harmonia que se deve buscar entre os valores prestigiados na Constituição Federal e confirma, com isso, não o cariz inadvertidamente generoso que muitos pretendem conferir àquela especial classe de limites ao poder de tributar, mas sim o seu conteúdo semântico mais restrito, próprio dos benefícios fiscais. No interior de um livre mercado, nem mesmo ao Estado será dado competir em condições anti-isonômicas, e tal premissa deve guiar o intérprete na construção de quaisquer normas de imunidade tributária subjetiva.

Assim, se o mesmo texto constitucional permitir a idealização de duas ou mais normas jurídicas, deverá prevalecer aquela que prestigiar, em maior intensidade, os princípios consagrados nos artigos 170, inciso IV, 146-A e 173, § 4º da Constituição Federal.

---

<sup>74</sup> Julgado em 02.03.2010, Segunda Turma, relator o Ministro Joaquim Barbosa.

#### 2.4.5 Imunidades Subjetivas a Impostos como Norma de *Benefício* e não de *Garantia* a Direitos Fundamentais

As imunidades tributárias subjetivas estão irremediavelmente vinculadas a valores sociais positivados na Constituição Federal. De Paulo de Barros Carvalho a Ricardo Lobo Torres, não há resistência doutrinária relevante à ideia de que tais obstáculos à tributação surgem como consequência do reconhecimento de certos *direitos fundamentais*. Homenageiam esses direitos, por certo, mas *não* representam, tecnicamente, uma garantia deles, como reiteradamente se afirma.

A tese de que as imunidades subjetivas a impostos seriam garantias a determinados direitos fundamentais encontrou seu ápice nas lições de Ricardo Lobo Torres,<sup>75</sup> para quem imunidade é a “impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício de direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. [...] Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis”.

Garantias, segundo José Afonso da Silva,<sup>76</sup> “caracterizam-se como imposições, positivas ou negativas, aos órgãos do Poder Público, limitativas de sua conduta, para assegurar a observância ou, no caso de violação, a reintegração dos direitos fundamentais”.

Os direitos fundamentais, vale lembrar, estiveram constantemente associados ao mito romântico e jusnaturalista de serem *universais* e *absolutos*. Universais, porquanto intituláveis a todos os seres humanos, e absolutos por não comportarem restrição de qualquer tipo. Tanto uma como a outra característica, entretanto, não sobreviveram ao infalível teste da história. A primeira, encontra obstáculo na constatação de que o direito positivo reserva direitos a determinadas classes de indivíduos que a outras não socorre (como aos trabalhadores, por exemplo). A segunda, na própria necessidade de se garantir a harmonia

---

<sup>75</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. pp. 36/37.

<sup>76</sup> SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 186.

e bem-estar social. Tratemos um pouco mais desta última, pois é a que interessa mais de perto ao presente estudo.

A ideia de que os direitos fundamentais seriam absolutos repousa no pressuposto de que o Estado existiria apenas para proteger direitos naturais, como a vida, a liberdade e a propriedade que, de outro modo, estariam ameaçados. Os direitos fundamentais, que seriam inatos e independentes de reconhecimento pelo Direito positivo, teriam prevalência sobre todo o poder estatal, de modo que este apareceria já limitado por aqueles. Essa é uma concepção puramente liberal que, no entanto, mais sentido faz nas cadeiras acadêmicas e nos púlpitos que na prática forense. Isso porque a convivência em sociedade constitui, por si, um repúdio lógico à irrestringibilidade dos direitos fundamentais.

Que direitos (fundamentais ou não) comportem restrições parece ser, hoje, uma ideia quase trivial, ao ponto de a Constituição Federal lhes admitir à abundância sem que haja, por isso, qualquer movimento significativo de repulsa. A questão que se interpõe ao intérprete, pois, não é *se* os direitos podem ser restringidos, mas *quando há, em que circunstâncias e em que medida* pode haver tal restrição. Alguns passos metodicamente coordenados nos permitem avançar nesse tema com certa segurança, e é J.J. Gomes Canotilho que nos põe a caminhar.

Afirma o constitucionalista que só se deve falar em restrição de direitos depois de conhecermos o *âmbito de proteção* das normas constitucionais que os consagram. Dessa forma, a primeira tarefa, ensina, deve consistir “na análise da estrutura de uma norma constitucional garantidora de direitos”, com o fim de determinar “quais os bens protegidos e a extensão dessa proteção”.<sup>77</sup> Quando a Constituição Federal determina que “é livre a manifestação do pensamento” (artigo 5º, inciso IV), o objeto da proteção, o bem colocado no núcleo da relação jurídica que impõe um dever de abstenção por parte do outro, é a “manifestação do pensamento”. É ela que, *prima facie*, tem plena liberdade de se expor ao público.

A segunda providência, diz Canotilho,<sup>78</sup> é “verificar se os bens protegidos por uma norma constitucional consagradora de um direito, liberdade e garantia sofrem de

---

<sup>77</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1275.

<sup>78</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1275.

qualquer restrição imediatamente estabelecida pela própria constituição – *restrição constitucionalmente expressa* – ou se a constituição autoriza a lei a restringir esse âmbito de protecção – *reserva de lei restritiva*”.

Neste ponto, vale o socorro mais uma vez de Alexy<sup>79</sup> para observar, por suas próprias palavras, que “o conceito de restrição a um direito sugere a existência de duas coisas – o direito e sua restrição –, entre as quais há uma relação de tipo especial, a saber, uma relação de restrição”. Será uma restrição ou um limite a certo direito fundamental se, com a sua vigência, no lugar de uma liberdade fundamental absoluta, ou de um direito fundamental absoluto, surgir uma não-liberdade absoluta ou um não-direito absoluto *de igual conteúdo*.

Canotilho,<sup>80</sup> na mesma linha, assevera que “*são normas restritivas* porque estabelecem imediatamente limites ao âmbito de protecção [...]. Estes limites ou restrições imediatamente criados pelas normas constitucionais connexionam-se intrinsecamente com a norma de garantia, pois é da sua articulação (norma garantia/norma restritiva) que se deduz o âmbito de protecção concretamente garantido pelos preceitos constitucionais”.

Embora pressuponham a existência de duas normas distintas para a conformação do direito fundamental (uma que lhe garante e outra que lhe restringe), os ensinamentos dos mestres europeus têm o grande mérito de permitir a descrição do fenómeno exclusivamente no plano normativo. Guardando autonomia normativa, a regra de restrição ou de limite investe *imediate e intrinsecamente* contra o direito fundamental protegido.

Os qualificativos *imediate* e *intrínseco* são fundamentais para a definição da restrição ou do limite. Será, nesse passo, uma restrição ou um limite à liberdade de manifestação do pensamento o preceito que estabelecer um *não direito* (absoluto ou relativo) *à livre manifestação do pensamento*. O mesmo raciocínio vale para todos os direitos fundamentais. Será uma restrição ou um limite à liberdade religiosa o preceito que estabelecer uma *não* (absoluta ou relativa) *liberdade religiosa*; à liberdade política o preceito que estabelecer uma *não* (absoluta ou relativa) *liberdade política*; à liberdade laboral o preceito que estabelecer uma *não* (absoluta ou relativa) *liberdade laboral*, e assim por diante.

---

<sup>79</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 277.

<sup>80</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 1278.

Por inferência lógica – e isto o que desejamos fique bem vincado – não será uma restrição, ou um limite, o enunciado que *não* tiver *relação imediata e intrínseca* com o direito fundamental examinado.

Tais considerações dão segurança para afirmar que os tributos *não* representam, juridicamente, uma restrição ou um limite aos direitos fundamentais, inclusive aqueles relativos ao pacto federativo, à liberdade religiosa, à liberdade política, à liberdade laboral, à liberdade de educação e à assistência social, pois não os afetam de maneira *imediata e intrínseca*. Dessa forma, não se pode afirmar que as imunidades tributárias subjetivas, ao limitarem o poder tributário, se afiguram como uma *garantia* desses direitos. Não se garante um direito contra algo que não lhe oferece risco.

Também não é possível dizer que as imunidades tributárias subjetivas são uma garantia do direito de propriedade. *A norma que veda o confisco* é quem, repita-se, irá efetivamente garantir o núcleo essencial deste direito. Não houvesse o constituinte previsto a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para tributar certos signos-presuntivos de riqueza manifestados por determinadas pessoas, por mais que portem finalidades manifestamente valiosas para a Constituição Federal, e elas teriam natural capacidade contributiva, sendo certo, de toda sorte, que jamais poderiam ser lhes exigidos impostos com efeitos confiscatórios.

Por outro lado, quando assumimos como verdadeira a assertiva de que a vida organizada em um Estado social depende do pagamento de tributos e temos que todos, pelo princípio da igualdade, devem contribuir na medida de suas manifestações objetivas e concretas de capacidade contributiva, então somos forçados a concluir que inexistente um pressuposto *direito fundamental de não contribuir*. Apenas a manutenção do mínimo existencial, garantida pelo princípio do não confisco, é restrição ou limite absoluto ao poder de tributar.

Aliás, cada um de nós seria capaz de eleger uma série de valores aos quais bem aproveitaria a imunidade tributária mas que, nem por isso, tratou o constituinte de dispensar-lhes tal proteção. É o caso dos direitos sabidamente relacionados à dignidade da pessoa humana e implicitamente previstos no contexto constitucional, como aquele à moradia, mas também daqueles expressamente previstos no artigo 5º e declarados fundamentais, como o de herança (inciso XXX) e de propriedade (*caput* e inciso XXII), que expressamente sofrem a incidência de impostos federais (artigo 153, inciso VI), estaduais (artigo 155, incisos I e III) e municipais (artigo 156, inciso I).

Outro bom exemplo é o das instituições de saúde sem fins lucrativos. A não ser que se faça uma interpretação conciliatória da assistência social, integrando no seu conceito também as prestações positivas no campo da saúde, aquelas pessoas estarão irremediavelmente sujeitas à tributação por impostos e por contribuições para a Seguridade Social, embora ninguém possa negar que os serviços por elas prestados sejam de primeiríssima grandeza.<sup>81</sup>

Lembremos, em adição, que na história do constitucionalismo brasileiro, vimos imunidades subjetivas surgirem e desvanecerem-se ao sabor de simples escolhas políticas. Paradigmático é caso das profissões de escritor, jornalista e professor, expressamente desoneradas de impostos pela Constituição Federal de 1934 (artigo 113, numero 36). A regra durou até 1937, quando tais pessoas voltaram a compor o rol de possíveis contribuintes. Em 1946, essa imunidade renasceu sob a forma da seguinte regra: “Nenhum imposto gravará diretamente os direitos de autor, nem a remuneração de professores e jornalistas” (artigo 203).

Seria possível dizer que, ao desonerar os proventos de tais profissionais, sempre frágeis a regimes menos democráticos, os constituintes acabariam por privilegiar o *princípio da liberdade de expressão*, consagrado expressamente tanto na Constituição de 1934 (artigo 113, numero 9), como na de 1946 (artigo 141, § 5º). Themistocles Brandão Cavalcanti,<sup>82</sup> na época, chegou a defender que a referida imunidade era ampla e irrestrita,

---

<sup>81</sup> De acordo com dados obtidos pela pesquisa “Percepções sobre os direitos humanos no Brasil”, os direitos à saúde e à assistência médica digna foram considerados os mais importantes, com 22% das opiniões. Em segundo lugar, os direitos à educação e liberdade de locomoção, com 10% cada. Os direitos políticos, por sua vez, aparecem apenas com 3%. O estudo é de 2008 e foi feito com brasileiros de 14 anos ou mais, em mais de 150 municípios distribuídos em 25 unidades da federação. (BRASIL. Presidência da República. *Direitos humanos: percepções da opinião pública: análises de pesquisa nacional*. Gustavo Venturini. (Org.) Brasília: Secretaria de Direitos Humanos, 2010. p. 245).

<sup>82</sup> A generosidade do insigne jurista, entretanto, não se fazia acompanhar pela de PONTES DE MIRANDA, que, sem negar-lhe constitucionalidade, tinha uma impressão mais restritiva da regra imunizante: “Nenhum imposto pode ser votado que venha gravar os direitos de autor; tampouco, a remuneração dos professores e jornalistas. Isso não quer dizer que tais pessoas não paguem imposto de renda, – pagam o imposto de renda sobre *outras* rendas, não pagam o imposto concernente a tais rendas imunizadas. [...] Mais precisamente: o autor, o professor e o jornalista não têm de declarar o que ganham, mas, se o autor se faz editor, ou tem outra profissão, ou renda, paga os impostos global correspondentes a essa renda e o ceder que lhe corresponda. É o que também se passa com o professor. O dono de colégio que tem outros professores é dono de empresa, e não só professor. A empresa jornalística paga imposto de renda; quem não paga é o jornalista.” (MIRANDA. Pontes de.

havendo a Constituição de 1946 ampliado expressivamente o preceito de 1934, “sendo o vocábulo ‘remuneração’, compreensivo de tôdas as formas de proventos-salários, gratificações, comissões etc.”.<sup>83</sup> José Duarte,<sup>84</sup> ao comentar a emenda que deu origem ao citado artigo 203, assim consignou: “Ainda ficou evidente que a isenção pleiteada dizia respeito, unicamente, ao escritor, ao jornalista, ao professor e, porque benefício de caráter pessoal, *visando à liberação da produção intelectual*, sob qualquer dessas formas, ficou expresso que não gozariam dessa liberalidade fiscal ou tributária os colégios, os estabelecimentos escolares, as emprêsas jornalísticas”.

A imunidade prevista no artigo 203 da Constituição de 1946, entretanto, não escapou das severas críticas de Sampaio Dória,<sup>85</sup> para quem “A exceção dos impostos diretos de autor e aos vencimentos de professor e jornalista foi, por certo, o que a linguagem popular caustica por cavação”. Após defender que o imposto de renda seria o tributo que mais favorece a educação cívica, que mais estimula os indivíduos a se interessarem pela aplicação dos dinheiros públicos e também o mais justo, “porque paga quem pode e na proporção do que pode”, o educador alagoano desferiu um violento ataque à regra de incompetência tributária, asseverando que “As exceções, porém, de pessoas, como as referidas no art. 202, importam em desigualdade no tratamento da lei, privilégio incompatível com o regime democrático”. Entretanto, como doutrina apenas descreve, não cria direito, o artigo 203 da

---

*Comentários à Constituição de 1946*. Tomo 6. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1960. pp. 428/429).

<sup>83</sup> CAVALCANTI, Themístocles Brandão. *A Constituição Federal Comentada*. v. 4 2 ed. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, 1953. p. 236.

<sup>84</sup> DUARTE, José. *A Constituição Brasileira de 1946: Exegese dos textos à luz dos trabalhos da Assembleia Constituinte*. v. 3. Rio de Janeiro: Editora Livraria Sulina, 1947. p. 384 (sem o destaque no original). É interessante observar que a referida emenda, destacada por Luís Viana e Jorge Amado (nº 2.160), previa que “nenhum imposto gravará diretamente salários e direitos autorais de escritor, jornalista ou professor”. A utilização do termo “salários”, substituída na redação final do artigo 203 para “remuneração”, tinha uma finalidade bastante específica. Os autores da emenda, segundo José Duarte, fixaram esse ponto para evitarem “censuras baseadas na alegação de, assim, isentarmos de tributos vários estabelecimentos escolares que de nenhum modo deveriam estar incluídos nessa liberalidade.” (op. cit. p. 383). Os estabelecimentos escolares, portanto, não estariam a salvo da tributação por impostos caso se omitisse a regra prevista no artigo 31, inciso V, “b”.

<sup>85</sup> DORIA, Antonio de Sampaio. *Direito Constitucional*. v. 4 São Paulo: Max Limonad, 1960. p. 845.

Constituição de 1946 manteve-se perfeitamente hígido até 1967, quando a regra finalmente deixou o sistema jurídico brasileiro.<sup>86</sup>

Semelhante foi o caso dos magistrados, que vinham sendo normalmente tributados até que uma surpreendente decisão do Supremo Tribunal Federal entendeu que eles eram imunes de impostos sobre a renda.<sup>87</sup> A conclusão teve por base o disposto no artigo 95, inciso III, da Constituição de 1946, do qual se lia o seguinte: “Salvo as restrições expressas nesta Constituição, os Juízes gozarão das garantias seguintes: [...] irredutibilidade dos vencimentos, que, todavia, ficarão sujeitos aos impostos gerais”. A proteção, que ainda hoje o sistema jurídico lhes confere, tinha a notória finalidade de garantir a independência econômica dos juízes e, por via reflexa, viabilizar o pleno acesso à justiça. Embora essa declaração tenha sido de uma judiciosidade duvidosa, o fato é que ela fez coisa julgada e os magistrados foram imunes ao imposto de renda até a Emenda Constitucional nº 9, de 1964, que modificou a redação do artigo 95, inciso III, da Constituição de 1946, para consignar, expressamente, que a irredutibilidade dos vencimentos não excluía o dever de pagar o referido tributo federal.<sup>88</sup> Em 1967, com a nova ordem constitucional, o dispositivo ressurgiu tal como havia sido previsto originalmente na Carta do pós-guerra,<sup>89</sup> mas em 1969, para evitar mal

---

<sup>86</sup> O STF teve inúmeras oportunidades para rever o dispositivo constitucional, e embora lhe tenha conferido, no mais das vezes, uma interpretação restritiva, evitando que radialistas (Recurso em Mandado de Segurança nº 3238, Relator Ministro Cândido Motta, Pleno, julgado em 23.07.1956) ou arquitetos (Recurso Extraordinário nº 38.931/GB, Relator para acórdão Ministro Gonçalves de Oliveira, Primeira Turma, julgado em 15.12.1960) fizessem jus à imunidade, jamais cogitou tratar-se de norma inconstitucional.

<sup>87</sup> Recurso Extraordinário nº 43.941/DF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Luiz Gallotti, julgado em 13.01.1960.

<sup>88</sup> Em assentada de 20.03.1969, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, sob a relatoria do Ministro Adaucto Cardoso, julgou improcedente a Reclamação nº 733/GB, que visava à conservação da imunidade que havia sido reconhecida aos juízes pela decisão proferida nos autos do Recurso Extraordinário 43.941/DF, mesmo após a promulgação da Emenda nº 9. De seu voto, vale destacar o seguinte trecho: “nem se pode alegar, com faz o Reclamante, que estariam êle e os beneficiários do acórdão proferido no RE 43.941, de 13.1.61, permanentemente libertos da obrigação de pagar impôsto de renda por fôrça da coisa julgada. Não resta dúvida de que assim foi até o advento da Emenda Constitucional nº 9. Esta lhes alterou porém o *status* anterior, que constituíra o alicerce do julgado. Depois dela, tudo se tem de considerar *ex novo*, à luz de outro contexto jurídico constitucional”. No mesmo sentido, votou o Ministro Carlos Thompson Flores: “O mandado foi concedido, socorrendo situação preexistente, em face dos preceitos constitucionais e legais então operantes. Reconheço que outras são as disposições que regem a atualidade. É o bastante para concluir como concluiu, sem maior exame da questão do imposto de renda com alusão aos magistrados”.

<sup>89</sup> Isso fez Pontes de Miranda assentar, não sem as devidas ressalvas, que: “Sob a Constituição de 1967, tal como sob a de 1946 e a de 1934, a irredutibilidade dos vencimentos dos juízes obsta a

entendidos, os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar lhe apuseram a ressalva de que os magistrados, embora titulares de vencimentos irredutíveis, deveriam pagar os impostos gerais, “inclusive o de renda e os impostos extraordinários” (artigo 113, inciso III).

A ninguém será dado negar aos autores, professores, jornalistas e magistrados um fundamental *status* social e é óbvio que sua imunização contra impostos lhes facilitaria sobremodo o progresso, resultando, em última análise, na preservação e fomento dos direitos fundamentais que representam. Entretanto, na presente conjuntura histórica,<sup>90</sup> soa tão desmesurado afastar a competência para tributá-las, como o soaria se também os advogados estivessem a salvo da tributação, conquanto saibamos todos – e a Constituição Federal expressamente o enuncia – que tais profissionais são indispensáveis à administração da justiça (artigo 133) e, assim, portam a nobre função de concretizar o direito fundamental de *livre acesso ao Poder Judiciário*.<sup>91</sup> O advogado é indispensável para a concretização de um direito fundamental, mas nem por isso goza de imunidade tributária. Seus rendimentos são tributados, assim como o são os do médico, e também os do professor, do jornalista, do magistrado, e de todas as profissões que, de uma forma ou de outra, produzem bens e serviços essenciais à concretização de direitos fundamentais.

O que queremos dizer com isso é que, embora seja atraente a tese de Ricardo Lobo Torres, de que os direitos humanos são intributáveis, a imunidade tributária é, antes de tudo, uma decisão política. O tributo, como participação compulsória nas riquezas, traria um potencial destrutivo, mas que não é obstado pelo direito fundamental como gênero, mas pelo dispositivo que veda a sua utilização com *efeito de confisco*. Não são as normas de imunidade subjetivas a impostos que irão conter esse potencial efeito colateral. Na sua

---

quaisquer impostos sobre eles, porque, se assim não fôsse, poderiam o Poder Legislativo e o Poder Executivo, de mãos dadas, reduzi-los como entendessem. Mas uma coisa são impostos sobre determinados vencimentos e outra coisa *impôsto de renda*, por exemplo, que é imposto *geral* e, para diminuir os vencimentos dos juizes, diminuiria os de todos que têm vencimentos ou proventos de qualquer espécie” (MIRANDA. Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969*. Tomo III. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 574).

<sup>90</sup> E também na década de 1960, como provam as indignações de Sampaio Dória.

<sup>91</sup> O alcance do artigo 203 da Constituição Federal de 1946 foi limitado pelo Supremo Tribunal Federal, que negou imunidade de impostos, por equiparação, aos rendimentos da profissão de “radialista” (Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 3.238/DF, Relator Ministro Cândido Motta, julgado em 23.07.1956).

ausência, mesmo assim o poder tributário não poderia ser exercido ao ponto de esvaziar o núcleo essencial de qualquer direito humano, inclusive ao de propriedade.

Daí porque as normas de incidência tributária não afetam a relação prévia do contribuinte com suas riquezas. Tal relação, ensina Carmelo Lozano Serrano,<sup>92</sup> já se encontra amparada pela “garantia que encerra o vínculo de abstenção que se impõe aos demais, inclusive à Administração, sob o objeto da propriedade”. Desse modo, não serão as normas de exoneração tributária a chave para a proteção desse direito.

As normas de imunidade tributária subjetiva carregam, sem dúvidas, valores sociais tomados pelo constituinte como da mais alta relevância. Entretanto, inserem-se em um plexo normativo onde gravitam inúmeras outras normas com as quais devem conviver de forma harmoniosa. Não se pode perder de vista que as imunidades tributárias subjetivas são regras de *desigualdade*. Impedem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios que exercitem a competência para instituir tributo sobre *manifestações objetivas de riqueza* verificadas em relação a determinadas pessoas, e não a todas. Estabelecem, com isso, uma classe de sujeitos privilegiados.

De outra sorte, é forçoso reconhecer que, num Estado fiscal, as desonerações tributárias – das quais as imunidades são espécie – correspondem, sempre, a uma quebra na expectativa natural de arrecadação. Representam inequívoca mitigação do dever fundamental de contribuir. Como norma de exceção, devem receber interpretação com as cautelas de praxe.

As imunidades tributárias subjetivas, portanto, são *normas de benefício* e não de *garantia*. Não significam, de forma alguma, condição *sine qua non* para o sucesso ou multiplicação das pessoas imunes, que muito mais depende de outros fatores, como a legitimação social de seus propósitos e a competência de seus dirigentes. As imunidades subjetivas apenas prestigiam determinados direitos fundamentais, como forma de *incentivar* e não de *garantir* o seu exercício. Os preceitos que lhes regem, pois, deverão ser construídos de forma a maximizar os princípios com os quais, eventualmente, poderiam colidir.

---

<sup>92</sup> SERRANO. Carmelo Lozano. *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, 1988. p. 94.

## 2.5 O MODELO CONSTITUCIONAL DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS

A Constituição Federal está aparelhada com um conjunto de regras aplicáveis, indistintamente, a todas as pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso IV, do artigo 150, inclusive às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, previstas no § 2º.

A ressalva é necessária uma vez que a sofrível estrutura do referido inciso poderia levar à falsa impressão de que haveria regimes jurídicos distintos envolvendo as imunidades subjetivas a impostos. Assim, por exemplo, o fato de os “templos de qualquer culto” estarem segregados na alínea “b” não deve significar que eles podem ter fins lucrativos ou que eles não devam atender aos requisitos da lei, muito embora esses dois requisitos apareçam apenas ao final da alínea “c”. O mesmo se pode dizer em relação às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

O desafio do intérprete é, sempre, reparar as eventuais incongruências do legislador e construir um sentido equitativo e consentâneo com os demais valores prestigiados pelo sistema jurídico. Nas palavras de CARLOS MAXIMILIANO,<sup>93</sup> devemos “antes crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie em vez do evidentemente injusto, descabido, inaplicável, sem efeito. Portanto, dentro da letra expressa, procure-se a interpretação que conduza à melhor consequência para a coletividade”.

### 2.5.1 A Imunidade Pessoal a Impostos como Direito Público Subjetivo

*“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”.* O enunciado que inaugura o artigo 150, da Constituição revela que a imunidade é uma garantia específica do contribuinte. Não se trata de uma garantia a todos os homens, mas exclusiva dos daqueles que são colocados (efetiva ou potencialmente) no polo passivo da relação jurídica tributária. A respeito dessa frase, duas ressalvas devem ser feitas.

A primeira, no sentido de que a “garantia” que institui não é a de observância ou, no caso de violação, de reintegração dos direitos fundamentais relativos às

---

<sup>93</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 165.

liberdades religiosa, política, laboral, educacional ou de acesso a bens e serviços públicos fundamentais, como oportunamente demonstrado. Quando o constituinte institui imunidades tributárias *ratione personae*, ele prestigia os direitos fundamentais que, institucionalmente, as entidades imunes carregam, de modo a *beneficiar* o seu desenvolvimento. A imunidade, em si, não é uma garantia desses direitos fundamentais.

A segunda, de que a palavra “contribuintes” deve ser lida com a benevolência de quem sabe que, embora informado pelos mais altos propósitos, o constituinte é legislador e sua linguagem, sobre ser técnica, não é científica, e a heterogeneidade dos parlamentares influi, sobremaneira, na desarrumação compositiva dos textos de direito posto.<sup>94</sup> Não fosse a imunidade outorgada, as entidades seriam, potencialmente, contribuintes. Como se outorgou, não o são. Quanto menos, em relação às hipóteses expressamente postas de fora do poder tributário. O termo, pois, foi empregado pelo constituinte com mais técnica em relação aos incisos I a V, que estabelecem princípios gerais em matéria tributária, que em relação ao inciso VI, do artigo 150. Para fins meramente didáticos, entretanto, utilizaremos o vocábulo “contribuinte” também para nos referirmos às pessoas imunes.

Pois bem. As imunidades subjetivas a impostos, por colaborarem no desenho das competências tributárias, não são regras destinadas aos contribuintes. Dirigem-se, por outro lado, às pessoas que, de outra forma, teriam competência para instituir norma (abstrata ou concreta) que coloque determinadas situações sob a obrigação de pagar o tributo. São, nessa medida, normas de competência.

Ao impor um dever de não tributar, entretanto, as normas de imunidade subjetiva a impostos atingem os contribuintes de maneira indireta, reflexa. Uma vez que as pessoas políticas estão, por conta delas, numa posição de *não competência*, os sujeitos que beneficiam estão numa posição de *não sujeição*. A partir delas, portanto, as pessoas imunes têm o direito subjetivo de não serem oneradas por impostos fora dos parâmetros outorgados para o exercício da competência tributária.<sup>95</sup> Isto é, as pessoas imunes não podem ser colocadas no polo passivo da obrigação de pagar impostos, naquelas situações específicas e

---

<sup>94</sup> Cfe. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 05/06.

<sup>95</sup> Cfe. FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1996. p. 102.

suficientemente caracterizadas pela Constituição. Se isso acontecer, ou mesmo estiver na iminência de acontecer, viabilizados estão os mecanismos sancionatórios.

E por sanção, no caso, devemos entender uma relação jurídica que habilita a pessoa imune a exercer o seu direito subjetivo de ação (processual) para exigir, perante o Estado-Juiz, a fruição *in natura* de seu direito à imunidade, ou mesmo a reparação pelos danos injustamente sofridos, mediante o emprego da coerção estatal.<sup>96</sup> A “garantia” a que se refere o *caput* do artigo 150 da Constituição, portanto, é de acesso ao Judiciário para fazer valer esse direito.

### 2.5.2 A Imunidade Subjetiva a Impostos não Compreende todos os “Tributos não Vinculados”

“É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos”. A locução “instituir impostos” deve ser entendida como o comportamento de produção de norma em cujo conseqüente está a obrigação de pagar *impostos*. Compreende, nesse passo, tanto a previsão abstrata da relação jurídica tributária, como a concreta. Ao vedá-lo, a Constituição Federal impede que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, em toda a sua dimensão organizacional, estabeleça aquele dever jurídico. Conformam, assim, a competência não apenas do Legislativo, mas também do Executivo e do Judiciário, que não poderão licitamente prescrever aquela conduta específica.

As pessoas imunes não podem ser colocadas no polo passivo da obrigação de pagar impostos, naquelas situações específicas e suficientemente caracterizadas pela Constituição. Isso significa que é em tudo irrelevante saber se o imposto comporta a chamada *repercussão econômica* (ou translação). Não podem as pessoas imunes ser *contribuintes de direito* e, assim, nada obsta que sejam *contribuintes de fato*, para usar a terminologia corrente. Tal entendimento foi formalizado na Súmula 468 do Supremo Tribunal Federal: “Após a emenda constitucional nº 5, de 21/11/1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus sobre o patrimônio daquelas entidades”.

---

<sup>96</sup> Cfe. CARVALHO, Autora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 316.

Disso decorre a conclusão adicional de que a imunidade não aproveita a terceiros, ou seja, ainda que a pessoa imune suporte economicamente o imposto, o tributo será sempre devido pelo respectivo contribuinte. Esse é o sentido que merece a Súmula 591 do Supremo Tribunal Federal: “A imunidade ou isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

A vedação, contudo, cinge-se à instituição de *impostos*, não compreendendo, portanto, os tributos em geral. Aliás, quando o constituinte quis que as limitações do poder de tributar fossem aplicadas a *todas* as prestações pecuniárias compulsórias que não constituíssem sanção de ato ilícito, tratou de utilizar expressamente o termo “tributo”. Temos, assim, que à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado “exigir ou aumentar *tributo* sem lei que o estabeleça”, “cobrar *tributos* em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” ou “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” ou, ainda, “antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, “utilizar *tributo* com efeito de confisco”, “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de *tributos* interestaduais ou intermunicipais”. Entretanto, ao dispor sobre imunidades no artigo 150, VI, a Constituição Federal enunciou que elas estão adstritas aos “impostos” e isso, de pronto, já exclui do benefício as taxas<sup>97</sup> e as contribuições de melhoria.

A questão, pois, resume-se em saber se o dispositivo pode ser interpretado de modo a se compreender os chamados impostos “*latu sensu*”, e então afastar da competência das pessoas políticas a instituição de todos os tributos cuja materialidade é desvinculada a uma atuação estatal, o que compreenderia também os empréstimos compulsórios e as contribuições.<sup>98</sup> A resposta é negativa, e pelos seguintes motivos.

Diferentemente dos impostos, cuja arrecadação se presta a custear as despesas gerais do Estado, os empréstimos compulsórios são tributos instituídos com vistas a uma atuação específica, prevista expressamente na Constituição Federal. Informam-se pelo *princípio geral da solidariedade*. Não é razoável supor, nessa medida, que determinadas

---

<sup>97</sup> De acordo com a Súmula 324 do STF, editada sob a Constituição de 1946, “A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas”.

<sup>98</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 33 e 35.

peças estejam, invariavelmente, dispensadas da obrigação cívica de custear o Estado em caso de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

O raciocínio vale para as contribuições. Também não será dado admitir que, ao beneficiar um determinado grupo pela intervenção no domínio econômico, certos componentes desse grupo jamais poderão ser eleitos para colaborar com o custeio da específica atuação estatal, sob pena de configurar manifesta violação ao princípio da igualdade. O mesmo raciocínio serve para as contribuições sociais gerais, em que o princípio da solidariedade aflora de maneira ainda mais evidente e induz a uma referibilidade ampla incompatível com favorecimentos fiscais.

No caso das contribuições para a seguridade social, a solidariedade é compulsória por disposição expressa da Constituição Federal. Quando o constituinte pretendeu exonerar alguém de seu pagamento, estabeleceu uma exceção expressa. Nos termos do § 7º, do artigo 195, apenas as “entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei” é que não poderão ser chamadas a custear a seguridade social e, conforme defendido em outra oportunidade,<sup>99</sup> por uma razão elementar: elas prestam exatamente os mesmos serviços que a contribuição pretende financiar. Ademais, quando afasta a competência da União Federal apenas em relação a tais entidades, e não também às pessoas políticas, aos templos de qualquer culto, aos partidos políticos e suas fundações, aos sindicatos de trabalhadores e às instituições de educação, é tranquilo inferir que estas podem ser chamadas a contribuir para o orçamento da seguridade social.<sup>100</sup>

Por fim, não haveria motivação racional juridicamente forte para justificar que determinadas pessoas, embora diretamente beneficiadas pelas ações do Estado em relação às suas específicas categorias profissionais ou econômicas, fossem constitucionalmente

---

<sup>99</sup> CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. *Imunidade das entidades beneficentes de assistência social aos tributos recepcionados pelo art. 240 da CF/88*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas. Ano 16. nº 83. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

<sup>100</sup> Também a Corte Suprema, no julgamento da ADIN nº 2.024-2/DF, em 03.05.2007 (relator Ministro Sepúlveda Pertence), assentou que nem mesmo a imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal é forte o bastante para alcançar as contribuições previdenciárias.

escusadas do recolhimento de contribuições corporativas. A falta de retributividade, no caso, seria obviamente incompatível com o princípio magno da isonomia.<sup>101</sup>

A vedação a que se refere o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal limita-se, pois, ao imposto “strictu sensu”, assim considerado o tipo específico de tributo cuja hipótese de incidência não constitui uma atuação estatal e que é instituído sem a prescrição de vinculação do produto da sua arrecadação a órgão, fundo ou despesa específica. Não estão compreendidos nessa limitação ao poder de tributar as taxas, as contribuições de melhoria, e também os empréstimos compulsórios e as contribuições.

### 2.5.3 Alcance da Expressão “Sem Fins Lucrativos”

Requisito básico para a incidência das imunidades subjetivas a impostos é que as pessoas beneficiadas não tenham *fins lucrativos*.

Embora a expressão “sem fins lucrativos” tenha sido colocada ao final da alínea “c”, a dar a impressão, ou de que estaria a qualificar apenas as entidades de educação e as de assistência social<sup>102</sup> ou, ainda, somente as entidades mencionadas na própria alínea, esta é uma qualidade que deve inerir a *todas* as pessoas imunes.

As sociedades são, ordinariamente, constituídas com o objetivo de auferir lucro. Isso porque, embora se lhes possa atribuir toda uma função social, constituem elas o *meio* para obtenção de um *fim* bastante específico, que é a remuneração do capital investido por seus proprietários. Para tanto, precisam exercer atividades que lhes proporcionem um resultado econômico positivo. O lucro, portanto, será a finalidade *imediate* da sociedade, almejada apenas para que possa cumprir com sua finalidade *mediata* (e principal), que é remunerar o investimento feito pelos sócios. Quanto mais lucrativa for a empresa, melhor será remunerado o capital nela aportado. Por isso, conquanto o lucro não seja um fim em si

---

<sup>101</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu que a imunidade dos templos a impostos não alcança as contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais e econômicas ao julgar o RE 129.930/SP, em 07.05.1991. Embora pautado na análise dos dispositivos da Constituição Federal de 1967 (com a alteração da Emenda Constitucional nº 01/1969), o próprio Ministro relator Carlos Velloso declarou que a premissa não muda com a Constituição de 1988.

<sup>102</sup> Assim entende Luciano Amaro, para quem “A parte final da alínea c do inciso VI do art. 150 (‘sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’) aplica-se apenas às *instituições de educação e de assistência social*, e não a todas as mencionadas na alínea” (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 155).

mesmo, mas algo necessário para que se alcance um objetivo principal, é certo dizer-se, no contexto, que as sociedades são constituídas *com fins lucrativos*.

De outro lado, as demais espécies de pessoas jurídicas previstas na lei – associações, fundações, organizações religiosas e partidos políticos – têm sua natureza vinculada a objetivos principais que não representam a remuneração do capital investido por seus associados. O artigo 53 do Código Civil, aliás, enuncia que as associações constituem-se pela união de pessoas que se organizem para fins mediatos *não econômicos*. As fundações, nos termos da mesma lei, só podem ter *fins religiosos, morais, culturais* ou de *assistência* (artigo 62, parágrafo único). As organizações religiosas, obviamente, terão *fins religiosos* e os partidos políticos, como declara o artigo 1º, da Lei nº 9.096/95, terão por fim *assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal*. Também as pessoas políticas, no exercício das atividades que lhe são típicas, têm o fim último de *alcançar o Bem Comum*. Portanto, é da essência dessas pessoas jurídicas não ter fins lucrativos, tal como expusemos acima.

Isso não significa que essas entidades estejam proibidas de exercer alguma atividade estranha a seu objeto principal e dela auferir lucro. A doutrina<sup>103</sup> e a jurisprudência,<sup>104</sup> a propósito, direcionam-se no sentido de que tais atividades são algo

---

<sup>103</sup> Segundo Roque Antônio Carrazza: “A instituição assistencial não perde suas características (e, portanto, o direito à imunidade) mesmo que se dedique a atividades lucrativas, capazes de torná-la, sempre mais, patrimonialmente próspera. Portanto, suas receitas não precisam ser negativas; tampouco limitar-se aos *custos operacionais*. Pode, perfeitamente, ter sobras financeiras, até para evitar que, a médio ou longo prazo, feneça”. (CARRAZZA. Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 685). Regina Helena Costa, no mesmo sentido, sustenta que: “não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, porquanto o lucro é relevante e mesmo necessário para que a mesma possa continuar desenvolvendo suas atividades.” (COSTA. Regina Helena. *Imunidades Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 180). Hugo de Brito Machado defende o mesmo quando afirma que: “Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio e assim prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade” (MACHADO. Hugo de Brito. *Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda e Alterações Fundamentais*. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998. p. 69).

<sup>104</sup> O Ministro Marco Aurélio Mello, então presidente do Supremo Tribunal Federal, ao deferir a liminar pleiteada pela Confederação Nacional de Saúde, Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS nos autos das ADIN 2.028-5 e 2.036-6 DF, justificou sua decisão afirmando que “a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de

benéfico e, por isso mesmo, devem ser estimuladas.<sup>105</sup> Aliás, seria um absurdo impor-lhes que também não fossem superavitárias, apresentando resultados positivos ao final de um determinado exercício.

Então, para que fossem consideradas “sem fins lucrativos”, diferenciando-se-lhes das sociedades, bastaria que tais pessoas (a) não distribuíssem os lucros apurados; e (b) não revertissem seu patrimônio a seus associados.<sup>106</sup> Na esteira desse raciocínio, o lucro poderia ser uma finalidade *imediate* das entidades sem fins lucrativos, apenas para que pudessem cumprir com suas finalidades *mediatas* (e principais).

A afirmação, contudo, é especialmente perigosa se não for aceita com as devidas cautelas, pois tem o condão de induzir a um efeito expressamente combatido pela Constituição Federal, que é a concorrência desleal (artigo 170, inciso IV, 146-A e 173, § 4º).

De fato, os bens produzidos e serviços prestados por entidades sem fins lucrativos podem ser similares, quando não idênticos, aos produzidos e prestados por entidades com fins lucrativos. Nessa medida, se não distribuir lucros ou patrimônio aos associados for o bastante para que o patrimônio, as rendas e os serviços das entidades sem fins lucrativos estejam fora do campo de incidência de impostos, então essa vantagem tem o potencial de promover significativo desequilíbrio na ordem econômica, mormente quando se considera a amplitude contemporânea do princípio da livre competição. A característica da competição no mercado, assim, é importante para delimitar o aspecto subjetivo da imunidade.

É preciso ter sempre em mente que a Constituição Federal elegeu um sistema jurídico-econômico capitalista, de modo que prestigia, com as cores próprias dos demais valores positivos, a aferição de lucro, inclusive estimulando a participação dos trabalhadores na respectiva distribuição, como forma de melhorar sua condição social (artigo 7º, inciso XI). Este, pois, é algo desejado pelo sistema jurídico brasileiro.

---

serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório das despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica”.

<sup>105</sup> Apenas para referência, vale conferir o artigo 13, letra “A”, item 2, alínea “a”, da Sexta Diretiva IVA.

<sup>106</sup> Cfe. BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 17

Quando se outorga benefícios fiscais a um grupo determinado de pessoas, as razões disso devem estar ancoradas em critérios extremamente fortes, sob pena de se configurar desprestígio a um valor absolutamente caro ao sistema jurídico brasileiro, que é o da isonomia.<sup>107</sup> Frise-se que, em sistemas onde prevalece garantias à *live-iniciativa*, não houvesse essa cláusula condicionando o benefício da exoneração tributária à não competição no mercado, e seria fácil constatar-se desequilíbrios nas relações econômicas.

Imaginemos uma universidade que preveja, em seu estatuto, que não distribuirá qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, e que, por outro lado, todos os seus recursos são aplicados na manutenção de seus objetivos institucionais. Cumpriria, pois, o requisito de não ter fins lucrativos, na acepção *estrita* sugerida inicialmente, diferenciando-se, pois, das sociedades. Insere-se tal universidade em um mercado onde concorre com outras instituições de ensino, constituídas com o fim de remunerar o capital investido por seus sócios. Favorecida pela norma de imunidade subjetiva, entretanto, tem o valor das mensalidades que cobra exonerados de impostos. Com isso, de duas uma: ou ela pratica o mesmo preço que as suas concorrentes, e tem lucros maiores que elas, ou é capaz de reduzir os preços a patamares que não podem ser alcançados por suas concorrentes. No primeiro caso, o seu poder de capitalização será muito superior, ao ponto de proporcionar-lhe maior poder econômico e, por conseguinte, potencializar a dominação de mercado. No segundo, sua força para atrair consumidores será também muito maior, o que representará, se não a quebra de seus concorrentes, um desestímulo à sua permanência no mercado. Numa

---

<sup>107</sup> Segundo o artigo 87.1, do Tratado da Comunidade Europeia, “Salvo disposição em contrário do presente Tratado, são incompatíveis com o mercado comum, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”. SATURNINA MORENO GONZÁLEZ, ao comentá-lo, chegou às seguintes conclusões: “Para que una medida sea considerada ayuda de estado en el sentido del Tratado, es indiferente la forma que adopte o los fines o objetivos que con dicha medida se persigan, ya que lo importante es analizar los efectos de aquélla, esto es, si procura a una o varias empresas una ventaja económica o financiera que no habrían obtenido en el desarrollo normal de su actividad y que aligera las cargas que normalmente recaen sobre su presupuesto. [...] Las ayudas estatales de naturaleza tributaria también pueden presentarse bajo cualquier forma que suponga reducir la carga fiscal de la empresa. [...] Obviamente, para que estas ventajas fiscales constituyan ayuda es preciso que sean selectivas, beneficiando a determinadas empresas o producciones”. (GONZÁLEZ. Saturnina Moreno. *Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de estado*. In: *Técnicas convencionales en el ámbito tributario: Perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario*. Barcelona: Atelier, 2007. p. 141-143).

hipótese, como na outra, a tendência é a eliminação da concorrência, com o que a Constituição Federal não compraz, a rigor, principalmente, dos artigos 170, incisos IV e V, e 173, § 4º.

Importa ter sempre em vista que nem mesmo o Estado, quando atua no mercado, diretamente ou por meio das empresas públicas e as sociedades de economia mista, pode gozar de privilégios fiscais não extensivos aos seus concorrentes. Ao revés, está ele sujeito ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e *tributários*, como enunciam o inciso II, § 1º e o § 2º, do artigo 173, da Constituição.

Estamos convencidos, desse modo, que a ausência de fins lucrativos, para fins de incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos, deve ser entendida de forma *lata*. A fim de maximizar o alcance do princípio da livre concorrência, deve compreender, não apenas as finalidades mediatas, mas também as finalidades imediatas das pessoas que visam fruir desse benefício.

Em outras palavras, para que sejam consideradas “sem fins lucrativos” e, a partir disso, estarem imune a impostos, as pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI, assim como no § 2º, do artigo 150 da Constituição, não podem (a) distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título,<sup>108</sup> e também (b) empregar seu patrimônio ou serviços, assim como auferir renda em competição no mercado.

Isso não impede, como afirmamos, que tais pessoas exerçam atividade lucrativa. No entanto, nessa hipótese, o princípio da isonomia tributária, com suas especiais vertentes da livre concorrência e da neutralidade fiscal, surgirá como limite indisputável à imunidade e, então, o correspondente signo presuntivo de riqueza deverá ser normalmente tributado. É o que, de resto, está consignado no artigo 150, VI, § 3º, da Constituição, que encerra premissa hermenêutica válida à construção de toda norma de imunidade tributária subjetiva.

---

<sup>108</sup> E, portanto, o inciso I, do artigo 14, do Código Tributário Nacional conforma-se à Constituição.

#### 2.5.4 O Patrimônio, a Renda e os Serviços Desonerados

Ainda que referidas as determinadas pessoas jurídicas, as imunidades subjetivas a impostos não compreendem todas as hipóteses de incidência dos impostos previstos na Constituição Federal. Ao contrário, apenas o “patrimônio”, a “renda” e os “serviços” dessas pessoas é que estão livres da tributação, e desde que vinculados às “finalidades essenciais” das entidades imunes.

É forçoso reconhecer, de início, que ao definir as riquezas refratárias ao poder de tributar, o constituinte valeu-se de uma linguagem mais econômica que jurídica, e isso se revela de forma ainda mais evidente quando emprega o termo “patrimônio”. Este, como cediço, representa uma situação composta pelo confronto, num determinado momento, entre dois grandes grupos de contas: o ativo e o passivo.<sup>109</sup> A rigor, pois, patrimônio não é sinônimo de conjunto de bens e direitos, mas de bens, direitos e, também, de obrigações. Quando o valor das obrigações para com terceiros é maior que o ativo, então a pessoa jurídica apresenta o que se convencionou chamar de “patrimônio líquido negativo”, objeto obviamente infenso à tributação de qualquer tipo. Ocorrendo o inverso, isto é, havendo mais ativos que passivos, então o patrimônio será positivo, mas ainda assim faltará aos entes tributantes competência para instituir tributo sobre essa situação, por falta de autorização constitucional. Entender a palavra “patrimônio” dessa forma, portanto, esvaziaria o comando de imunidade, o que é inaceitável.

A opção da Constituição pelo emprego do termo “patrimônio” poderia levar, ainda, à conclusão de que as imunidades tributárias subjetivas alcançariam todo e qualquer imposto, uma vez que, sendo eles espécie do gênero tributo, representam, sempre, uma “obrigação patrimonial”. O conteúdo do dever tributário principal é, precisamente, um “dar parte do patrimônio ao ente tributante”, seja em forma de dinheiro (moeda) ou de algo cujo valor nele se possa exprimir (artigo 4º, do Código Tributário Nacional).<sup>110</sup> Daí a sua patrimonialidade. O raciocínio, entretanto, é falso. Em primeiro lugar, porque aquilo que se tributa é o evento contido na *hipótese* da norma tributária e não o objeto descrito na

---

<sup>109</sup> ALMEIDA. Carlos dos Santos. NEPOMUCENO. F. TENÓRIO. Igor. *Dicionário do Imposto de Renda*. v.1. São Paulo: IOB-Thompson, 2004. p. 165.

<sup>110</sup> BORGES. José Souto Maior. *Obrigação tributária: uma introdução metodológica*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 81.

*consequência*. Este apenas se presta a medir a grandeza econômica daquele. Depois, se a intenção era a de estender a incompetência tributária em relação a *todos* os impostos, não haveria razão para o constituinte fazer posterior menção a duas outras possíveis materialidades: renda e serviços.

Mais uma vez o dogma do legislador racional vem em socorro dessa aparente falta de técnica legislativa, para indicar que “patrimônio” deve ser entendido apenas como uma das possíveis materialidades de impostos previstas na Constituição Federal e que, juntamente com a “renda” e “serviços”, eventos igualmente relacionados na Constituição Federal como reveladores de capacidade contributiva a autorizar que sobre eles recaia aquelas particulares exações, estão fora do alcance do poder impositivo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Por inferência lógica, as demais expressões de riqueza previstas como hipótese para instituição de impostos *não* são compreendidas pela regra de imunidade.

O que acabamos de concluir nos dá segurança para reafirmar uma importante premissa para interpretação das regras de imunidade tributária subjetivas. “Patrimônio”, “renda” e “serviços” são signos presuntivos de riqueza que, tomados pela regra geral, seriam tributados. Dito de outra forma, a Constituição Federal elegeu o “patrimônio”, a “renda” e os “serviços” como eventos capazes de ensejar a obrigação de pagar determinados impostos e, não fossem as normas de imunidade veiculadas pelo seu artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c”, as pessoas jurídicas lá relacionadas poderiam ser normalmente postas na condição de sujeitos passivos da correspondente obrigação.

Outra observação é oportuna. Quando analisamos as alíneas “a” e “c” do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, vemos que, tanto na primeira como na segunda, o legislador limitou o aspecto objetivo das regras de imunidade ao patrimônio, renda ou serviços das pessoas que menciona. A regra veiculada no parágrafo 4º, entretanto, desfaz qualquer possibilidade de acreditar que a imunidade dos templos de qualquer culto, referidos em separado na alínea “b”, seria ampla e irrestrita, pois também a eles impera a restrição que se aplica às demais pessoas imunes. É dizer: o disposto no parágrafo 4º limita a imunidade aos impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços dos templos de qualquer culto, em razão da equiparação que faz das alíneas “b” e “c”. Há, no caso, um evidente desmazelo técnico do constituinte, que tantas voltas deu para dizer algo que poderia ter dito num só fôlego. Houvesse reunido as condições comuns a todas as hipóteses de imunidade subjetiva em apenas um enunciado, e muita discussão seria poupada.

#### 2.5.4.1 Impostos sobre o patrimônio

Vimos que o constituinte foi pouco feliz ao utilizar o termo “patrimônio” para definir uma das riquezas apartadas da tributação por impostos em virtude das regras de imunidade subjetiva veiculadas pelo artigo 150, da Constituição Federal, e isso obriga o intérprete a fazer as necessárias conotações toda vez que dedicar-se à sua exegese.

A Carta Magna, como sabemos, não prevê que impostos possam recair sobre a materialidade “patrimônio”.

Ao compulsarmos os enunciados que outorgam competência para instituição de impostos, entretanto, vamos observar que a Constituição Federal anteviu situações em que o simples fato de “ter a propriedade” ou, quando menos, “possuir” bens móveis ou imóveis revelará capacidade contributiva suficiente para que a pessoa seja posta na condição de sujeito passivo da respectiva obrigação tributária. A coisa liga-se ao contribuinte por um vínculo estático, a indicar permanência.

Também assim ocorre com o “patrimônio”. Este representa um retrato do conjunto de direitos e obrigações de seu titular e, na sua parte ativa (que toca em especial ao direito tributário), contempla toda uma massa de bens que se unem à pessoa por um vínculo daquela natureza. Sobre estes incidem impostos, conforme o sistema tributário nacional.

Em verdade, a boa técnica desaprova a interpretação da Constituição a partir das leis que lhe são inferiores, mas um rápido lançar de olhos sobre o Código Tributário Nacional permite ver que, lá, o legislador reservou uma seção para tratar do que chamou “impostos sobre o patrimônio” (Capítulo III). Nesta sua classificação, incluiu o “imposto sobre a propriedade territorial rural”, o “imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana” e, ainda, o “imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos”.

Este último, como observa Hugo de Brito Machado,<sup>111</sup> não foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, que o dividiu entre os Estados e Municípios, reservando para os primeiros a competência para instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis*, e a doação de quaisquer bens ou direitos e, aos segundos, a possibilidade de criar impostos sobre

---

<sup>111</sup> MACHADO, Hugo de Brito. MARTINS, Ives Gandra da Silva. et. al. *Comentários ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)*. NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord). Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 84.

a transmissão “inter vivos” e onerosa de bens imóveis e direitos. Tais impostos, no entanto, pressupõem um ato de *transmissão* e não a simples propriedade dos bens e direitos. Achegam-se, por tal qualidade, mais aos impostos sobre produção e circulação (Capítulo IV) que aos impostos sobre propriedade. Materializam-se, não por um mero vínculo estático do contribuinte com a coisa, mas por uma relação dinâmica. Assim, sob tal perspectiva, não se tratam de impostos sobre o “patrimônio”.

A materialidade “patrimônio” afastada pela norma de imunidade subjetiva a impostos, pois, refere-se aos atos de propriedade e, quando menos, de posse de bens e direitos, riquezas estas que compõem o termo econômico “patrimônio”, na sua parte ativa.

Assim, à União Federal cabe a instituição de impostos sobre “propriedade territorial rural” (artigo 153, inciso VI, da Constituição Federal), expressão conformada pelo Código Tributário Nacional como sendo “a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município” (artigo 29). Também a ela compete instituir impostos sobre “grandes fortunas” (artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal), expressão que denota capacidade contributiva pela mera propriedade de bens e direitos. Aos Estados e ao Distrito Federal cabe a instituição de imposto sobre a propriedade de veículos automotores (artigo 155, inciso III, da Constituição Federal) e aos municípios a instituição do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (artigo 156, inciso I, da Constituição Federal), assim entendido por aquele estatuto material tributário como sendo “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município” (artigo 32). Todos estes estão compreendidos pela norma de imunidade subjetiva a impostos.

Nessa linha de raciocínio, conquanto os impostos sobre importação de produtos estrangeiros (artigo 153, inciso I, da Constituição Federal), sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (artigo 153, inciso II, da Constituição Federal), sobre produtos industrializados (artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal), sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (artigo 153, inciso V, da Constituição Federal), sobre a transmissão “causa mortis” e doação, de quaisquer bens ou direitos (artigo 155, inciso I, da Constituição Federal), sobre operações relativas à circulação de mercadorias (artigo 155, inciso II, primeira parte, da Constituição Federal) e sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (artigo 156, inciso II, da Constituição

Federal) pressuponham a existência de um *patrimônio* que se importa, exporta, industrializa, disponibiliza, transmite e circula, são estas ações (importar, exportar, industrializar, disponibilizar, transmitir e circular), e não a mera propriedade ou posse do patrimônio, que representam, na letra expressa da Carta Magna, eventos reveladores de capacidade contributiva e que, nesse passo, estão sujeitos ao pagamento de impostos. Não é, pois, a estes últimos que está a se referir o seu artigo 150.

Aliás, ao julgar os RE 474.132/SC<sup>112</sup> e 564.413/SC,<sup>113</sup> o Plenário do Supremo Tribunal Federal adotou raciocínio semelhante. Discutia-se, até então, se a regra veiculada pelo artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que afasta a incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as “receitas” decorrentes de exportação, poderia ser interpretada ao ponto de abranger, também, as contribuições que incidem sobre o “lucro” (artigo 195, inciso I, alínea “c”) e sobre “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira” decorrentes das operações de exportação (artigo 74, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias). Prevaleceu o entendimento categórico de que haveria distinção ontológica irreconciliável entre as materialidades “receita” e “lucro”, assim como “receita” e “movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”, a impossibilitar a construção de norma de imunidade que albergasse as contribuições incidentes sobre essas outras grandezas.

Para encerrar este tópico, não podemos deixar de analisar a regra posta ao fim do § 3º, do artigo 150 da Constituição. Consignou-se lá que a imunidade das pessoas relacionadas na alínea “a”, do inciso VI e no § 2º, do referido artigo não “exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”. Na ânsia de ser claro, o constituinte foi justamente o oposto.

Não há, tecnicamente, impostos que recaem sobre promessa de compra e venda de imóveis e, ademais, embora se refira a “promitente comprador”, o dispositivo não deixa óbvio se este é alguma das pessoas a que se refere a alínea “a”, do inciso VI e o § 2º, do artigo 150 ou se, pelo contrário, aquele com quem estas firmaram o compromisso. É dizer, não se sabe, ao certo, quem prometeu a compra e quem prometeu a venda do imóvel.

---

<sup>112</sup> Julgado em 12.08.2010, Tribunal Pleno, relator o Ministro Gilmar Mendes.

<sup>113</sup> Julgado em 12.08.2010, Tribunal Pleno, relator o Ministro Marco Aurélio.

A Súmula 75 do Supremo Tribunal Federal, segundo a qual “Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão ‘inter vivos’, que é encargo do comprador”, talvez fosse uma base segura para afirmar que o promitente vendedor é a pessoa imune. Ler o dispositivo a partir de um ato judicial, ainda mais proferido sob a égide de um vetusto sistema constitucional, não é das maneiras mais científicas de fazer doutrina, ainda mais porque o hoje imposto municipal pode ser devido por qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

Por outro lado, se entendermos o dispositivo como uma regra que afasta a imunidade de impostos sobre os imóveis de propriedade do Poder Público, mas que se encontram sob a posse do particular por força de um compromisso de compra e venda, então a tese que defenderemos mais a seguir, de que o patrimônio deve estar *imediatamente* relacionado com as finalidades essenciais da pessoa imune, terá sido confirmada.

Essa conclusão, vale observar, não seria tão evidente sob a égide da Constituição Federal de 1946, ao menos para o Supremo Tribunal Federal, que editou a Súmula 74 para verbalizar que: “O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais”. Assim, quando inclui a parte final do § 3º, do artigo 150, ainda que desnecessária, parece o constituinte voltar-se, precisamente, contra esse posicionamento. Se o receio era o de que a Alta Corte continuasse a reproduzir o equívoco, mesmo com a clareza solar do novo texto constitucional, pôde ele ficar sossegado a partir da Súmula 583, segundo a qual: “Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano”.

#### 2.5.4.2 Impostos sobre a renda

A Constituição Federal retira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, também, a competência para instituir imposto sobre a “renda” imediatamente relacionada às finalidades essenciais das pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI, e também do § 2º do seu artigo 150. Em verdade, apenas a União Federal teria competência para gravar essa riqueza específica com imposto (artigo 153, inciso III), de sorte que a regra lhe toca em especial. Mesmo não havendo previsão de imunidade em relação aos “proventos de qualquer natureza”, devemos inferir que essa especial materialidade está compreendida na regra exonerativa, desde que vinculados às suas atividades essenciais.

É importante admitir, no entanto, que inexistiu um conceito constitucional expresso de “renda”. O que há são apenas alguns contornos desse conceito,<sup>114</sup> decorrentes do significado mínimo que o vocábulo comporta e dos princípios que a Carta Maior lhe impõe respeito.<sup>115</sup> Isso significa que o legislador comum goza de uma significativa liberdade para definir o que, para fins de incidência do imposto, deverá o termo compreender. Em tese, portanto, podem ser incorporadas, ou não, teorias econômicas ou fiscais, adotado um conceito estrito, limitando-o às riquezas novas provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (fontes produtivas), deduzidas, ou não, as despesas para sua obtenção, ou amplo, a abarcar também os demais ingressos, inclusive aqueles provenientes de transferências gratuitas (como heranças, legados e doações).

Ao se admitir a abertura do termo “renda” e a liberdade do legislador comum para incluir nele também as transferências gratuitas, torna-se despropositada a preocupação, como a do ilustre AIRES FERNANDINO BARRETO,<sup>116</sup> de que o texto constitucional teria criado uma imunidade impossível de ser aplicada. Embora a gratuidade dos serviços seja atributo essencial das entidades de assistência social, por exemplo, nada impede que sejam sustentadas por doações e legados, riquezas essas que, em tese, podem ser tributadas pelo imposto de renda.

---

<sup>114</sup> Apenas para ilustrar, já que não há consenso a respeito, vale citar o *conceito pressuposto* de renda firmado por José Artur Lima Gonçalves e fundado em parâmetros mínimos por ele mesmo qualificados de “genéricos e carregados de incertezas”. Segundo ele, da Constituição Federal seria possível deduzir que renda é, pelo menos, o “(i) saldo positivo resultante do (ii) confronto entre (ii.a) certas entradas e (ii.b) certas saídas, ocorridas ao longo de um dado (iii) período”. Para que haja renda, explica, “deve haver um acréscimo patrimonial – aqui entendido como incremento (material ou imaterial, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza – o que importa é o valor em moeda do objeto desses direitos) – ao conjunto de direitos de um dado sujeito”. Diz, mais, que nem toda entrada será relevante para o conceito de renda, mas apenas aquelas “que possam significar o, ou influir no, pesquisado incremento”. A noção de patrimônio, que é estática, “sofre acréscimos e decréscimos, aumentos e diminuições, ao longo do tempo, podendo, se e quando o saldo dessas ocorrências for positivo, detectar-se a ocorrência de renda”. Logo, a mera arrumação patrimonial, como as indenizações, por exemplo, não seriam incluídas no conceito em tela. Também nem todas as saídas seriam juridicamente significativas para compor o significado de renda. Por fim, destaca o jurista que a ideia de período é imprescindível para a conceituação de “renda” pois, sem ele “todos os ingressos e saídas perdem qualquer significado comparativo”. (GONÇALVES. José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997. pp. 179-183).

<sup>115</sup> LEMKE. Gisele. *Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60.

<sup>116</sup> BARRETO. Aires Fernandino. *Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais*. In: *Imunidades Tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 171.

Independentemente do conteúdo que a legislação infraconstitucional atribua à palavra “renda”, o evento que ela juridicamente representar não pode ser gravada pelo imposto federal, desde que – por expressa exigência da Constituição – esteja ela imediatamente relacionada às finalidades essenciais das entidades imunes. Não importa, como afirmamos, saber onde será alocada, mas sim de onde ela proveio.

#### 2.5.4.3 Impostos sobre serviços

A incompetência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios compreende, por fim, a instituição de impostos sobre “serviços” vinculados às atividades essenciais das pessoas imunes.

A consagrada fórmula que distingue as “obrigações de dar” das “obrigações de fazer” para incluir, nestas últimas, os serviços tributáveis por impostos calha muito bem na construção das normas de imunidade pessoal.

Seria razoável supor, ainda, que ao outorgar competência para a instituição de impostos sobre serviços, a Constituição Federal estivesse a se referir aos “serviços prestados de forma onerosa”, uma vez que apenas signos presuntivos de riqueza é que constituem o fenômeno elementar para a cobrança de todo e qualquer tributo.

Tal conclusão, entretanto, nem sempre foi pacífica e o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 79.230-9/RJ<sup>117</sup> ilustra bem a controvérsia. O extinto Estado da Guanabara cobrava de uma determinada empresa o imposto sobre serviços prestados de forma gratuita. Defendia o ente que o critério material do imposto previsto no inciso II, do artigo 24, combinado com o artigo 18, § 4º da Constituição de 1967 (com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969) era a “prestação de serviços”, não importando, pois, para que a obrigação tributária irrompesse, saber se tais serviços seriam remunerados, ou não. Em outros termos, ao definir a materialidade do imposto, a Constituição Federal não exigia que a prestação dos serviços tivesse um preço. Em adição, argumentava que a base de cálculo da exação bem poderia ser um valor estimado e que, não obstante, seria inviável confundir elementos do critério quantitativo com os da hipótese de incidência tributária.

---

<sup>117</sup> Julgado em 19.05.1981, Primeira Turma, relator o Ministro Antonio Neder.

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>118</sup> afirma, nesse sentido, que “O essencial para o nascimento da obrigação tributária é a prestação de serviços na forma da lei, jamais a renda oriunda de tal atividade. Esta pode interessar ao tributo da União (imposto sobre a renda e demais proventos), mas não ao imposto municipal”. Devemos reconhecer algum mérito à tese, ainda mais porque “serviços”, tal como “renda”, é um termo com significativa abertura semântica, e considerado em si mesmo, revela-se destituído de significação econômica.

De toda sorte, venha a legislação infraconstitucional definir serviços, para fins de cobrança de imposto, como uma obrigação de fazer que reclame, ou não, contraprestação, é certo que aqueles vinculados às atividades essenciais das pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI, assim como no § 2º, do artigo 150 da Constituição, estarão fora da competência tributária das pessoas políticas.

#### 2.5.4.4 O nível de relação do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais das pessoas imunes

A Constituição Federal, nos parágrafos 2º e 4º, do artigo 150, restringe a imunidade tributária subjetiva a impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços vinculados ou decorrentes das “finalidades essenciais” das pessoas imunes. O faz para maximizar o alcance dos princípios da livre concorrência e da generalidade da tributação. Portanto, é questão de altíssima relevância definir o que se deve entender por “finalidade” e por “essencial” e, em seguida, estabelecer o nível de relação que a tríade patrimônio-renda-serviços deve ter com ela.

Toda pessoa jurídica é constituída com um objetivo específico, cuja consecução anima o *affectio societatis* ou a afetação do patrimônio, no caso das fundações. Elas representam, portanto, um meio para se alcançar um determinado fim, que é o seu “objeto social”.

Como afirmado em tópico antecedente, há pessoas jurídicas constituídas com o fim precípua de remunerar o capital de seus sócios ou acionistas, e outras que, por natureza, não. Nas primeiras, o que sobressai são fins econômicos e nas últimas, fins não

---

<sup>118</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984. pp. 125/126.

econômicos. É evidente que as pessoas jurídicas constituídas com fins econômicos podem ter, também, fins não econômicos. Nada obsta, por exemplo, que dentre os seus objetivos sociais esteja o da constituição e preservação de reservas florestais ou a elaboração de pesquisas, eventos que, a rigor, não lhes gera qualquer receita. Também as pessoas jurídicas com fins não econômicos podem explorar atividades que lhes proporcione lucro, até mesmo em franca competição no mercado.

Essência, por sua vez, é o que dá identidade a um objeto. Constitui o mínimo irreduzível de sua individualização. Para alcançá-la, é preciso desvencilhar aquilo que está sendo estudado de tudo o que lhe seja prescindível, de tudo o que lhe seja “acidental”. O resultado será o “eidos”, o “âmago”, o “núcleo substancial”, enfim, a “essência”. Ao chegar-se à “essência” do ente, toda e qualquer decomposição adicional irá descaracterizá-lo, irá fazer com que desapareça.

Quando a Constituição Federal remete o intérprete às “finalidades essenciais” das pessoas para saber se os correspondentes patrimônio, renda ou serviços são imunes a impostos, está a provocá-lo para esse exercício, a que se pode chamar de “redução eidética”.

A organização religiosa é assim, porquanto a sua essência constitui a prestação de serviços e produção de bens religiosos. São essas atividades que a qualificam como “organização religiosa”. Podem alugar imóveis, fazer aplicações financeiras, vender mercadorias, mas isso não as torna “organizações religiosas”. Por outro lado, se deixarem de prestar serviços e produzir bens religiosos, deixarão, também, de ser “organizações religiosas”. A prestação de serviços e produção de bens religiosos configura, pois, a “essência” dessa especial classe de pessoas, a sua “finalidade essencial”. Tudo o mais será “acidente”, ou uma “finalidade acidental”.

Esse mesmo percurso racional vale para se localizar a essência das pessoas que prestam serviços públicos, das autarquias e das fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e das instituições de assistência social. Todas possuem uma dada característica que as difere das demais e que, nessa medida, justifica os nomes que lhes foram dados pela Constituição Federal.

É preciso perquirir, então, que nível de relacionamento devem ter o patrimônio, a renda, ou os serviços das pessoas imunes com suas finalidades essenciais, para que estejam fora do alcance da competência tributária. Podem estar indiretamente

relacionados, ou essa relação precisa ser direta? Em termos práticos, o imóvel do partido político que vem sendo utilizado por um terceiro está imune do imposto sobre propriedade? O rendimento decorrente do aluguel desse imóvel está imune do imposto sobre a renda? O serviço de lavanderia prestado pelo partido político ao usuário do imóvel está imune do imposto sobre serviços? A pergunta abre espaço para, ao menos, duas respostas distintas.

Consagrou-se na doutrina e também na jurisprudência um particular entendimento no sentido de que o critério para incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos é o do destino das riquezas provenientes do patrimônio, da renda e dos serviços prestados pelas pessoas imunes. Desde que empregados nas finalidades essenciais das pessoas imunes, as receitas por elas auferidas, assim como o objeto que lhes produz (patrimônio ou serviços), estariam preservados da incidência de impostos. Irrelevante, pois, seria a análise da respectiva origem.

Os adeptos dessa corrente a justificam na necessidade de se maximizar os efeitos da norma de imunidade subjetiva a impostos, o que se alcançaria ao admitir a sua incidência sobre a exploração de atividades econômicas com fins lucrativos, desde que o respectivo resultado financeiro fosse integralmente revertido para os fins da entidade. Com isso, se fortaleceriam os direitos fundamentais subjacentes às pessoas beneficiadas.

Estender a imunidade para todo o patrimônio, todos os serviços e todas as rendas da pessoa beneficiada, indiscriminadamente, possibilitaria, entretanto, significativo desequilíbrio na ordem econômica, mormente quando se considera a amplitude contemporânea do princípio da livre concorrência. Imunes a impostos, mesmo em relação às atividades econômicas no sentido estrito, os sujeitos relacionados no artigo 150 da Constituição teriam condições de dominar mercados e, quando menos, obter lucros arbitrários, o que é em tudo repellido pelo § 4º, do artigo 173 da Carta Maior, como afirmamos mais atrás.

Ademais, atribuir tamanho alcance às normas de imunidade subjetivas a impostos representaria uma injustificada quebra no princípio da generalidade da tributação, já que manifestos signos presuntivos de riqueza estariam fora do alcance da principal fonte de recursos do Estado, com a oneração dos demais membros da sociedade que portassem idêntica capacidade contributiva.

O dispositivo, contudo, revela a possibilidade de ser interpretado de forma diversa, isto é, reconhecendo nele a necessidade dos termos “vínculo” ou “decorrência” empregados pela Constituição serem pensados de forma a concretizar, na maior medida do

possível, os princípios da livre concorrência e da generalidade da tributação. O resultado dessa hermenêutica é radicalmente contrário à primeira, e tem o mérito adicional de aplicar-se, indistintamente, a todas as pessoas imunes pelo artigo 150. Esta é a que defendemos abertamente.

Para maximizar a concretização dos princípios vilipendiados pela primeira interpretação, sem prejuízo do benefício que a Constituição pretende outorgar às pessoas que relacionou no artigo 150, há de se entender os termos “vinculados” e “decorrentes” como “imediatamente vinculados” e “imediatamente decorrentes”.

Isto é, para que seja imune a impostos, o patrimônio deve estar imediatamente empregado em finalidade essencial; a renda dever ser apurada a partir de fatos imediatamente vinculados; e os serviços devem estar imediatamente relacionados às finalidades essenciais das pessoas que a Constituição Federal elegeu para fruírem de um benefício fiscal.

Como resultado dessa perspectiva, todo o patrimônio, toda a renda e todo o serviço que não estiver imediatamente vinculado à finalidade essencial daquelas pessoas, será normalmente tributado por impostos.

Transposta a conclusão para termos mais técnicos, portanto, será constitucionalmente sustentável, por exemplo, a seguinte norma: “Se União Federal, então não pode instituir impostos sobre a renda decorrente de contribuições estatutárias pagas por filiados do partido político”.

Isso porque ela não singulariza um determinado sujeito, mas refere-se a uma classe deles: os partidos políticos. O critério de discriminação, por sua vez, reside na própria pessoa: a renda é decorrente de contribuições estatutárias pagas por filiados do partido político. Ademais, a norma guarda, em abstrato, uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo: se o objetivo do preceito constitucional é beneficiar tributariamente o partido político, então desonerar-lhe as rendas decorrentes de contribuições estatutárias pagas por filiados é uma maneira racionalmente viável. Por fim, a discriminação está em perfeita sintonia com os interesses acolhidos no sistema constitucional. A tamanha singularidade do fato jurídico apartado da tributação preserva o princípio da livre concorrência e garante, na maior medida do possível, o princípio da generalidade da tributação, pois apenas os partidos políticos têm condições de receber contribuições estatutárias de seus filiados, isto é, somente eles revelam essa específica

capacidade contributiva apartada pelo constituinte e, portanto, não se colocam em condições mais vantajosas de concorrer no mercado.

Da mesma forma, as pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI, assim como no § 2º do artigo 150, são de tal modo singulares, que apenas elas podem praticar os atos que lhe são essenciais e que a Constituição Federal, por isso, deixou fora do poder tributário. Imunizando-se, apenas, aqueles imediatamente relacionados às suas finalidades essenciais, promove-se, portanto, um melhor e mais eficiente equilíbrio entre os valores constitucionais.

Nesse passo, o § 3º, do artigo 150 tem a importante função de confirmar que releva, para fins de incidência da norma de imunidade tributária subjetiva, a relação imediata do patrimônio, da renda e dos serviços com as finalidades essenciais das pessoas imunes. Quando pratica atividade econômica em sentido estrito, o Estado (de forma concentrada ou não) atua em esfera que não lhe é própria, isto é, na área reservada à livre iniciativa privada. Ao agir dessa forma, o seu patrimônio e seus serviços não estão imediatamente vinculados, tampouco suas rendas decorrem de suas finalidades essenciais, como de resto exige o § 2º, do artigo 150, da Constituição, motivo pelo qual não são imunes a impostos.

A relação a que se refere o § 3º e que afasta o benefício constitucional, portanto, é imediata, pois não haveria como ser de forma diferente, sob pena de esvaziar a própria eficácia técnica do dispositivo. A regra é, em tudo, aplicável às demais pessoas imunes e pensar de forma diversa seria dar às pessoas políticas, autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público tratamento mais gravoso que aos particulares que lhe seguem no rol de pessoas beneficiadas.

A Constituição Federal, assim, se preocupa de onde as receitas vêm e onde está sendo empregado o patrimônio.

A observação é avalizada por Marco Aurélio Greco,<sup>119</sup> que sublinha a profunda diferença de perspectiva que há entre a Constituição e o Código Tributário Nacional. Este determina para onde os recursos e disponibilidades devem ir (artigo 14). Logo, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa o emprego (no país, na finalidade essencial, etc.), mas se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades

---

<sup>119</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária*. In: *Imunidades Tributárias*. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 718.

essenciais. Se isso não ocorrer, então haverá incidência de impostos, independentemente de os recursos serem empregados na consecução dos objetivos da entidade. Por sua vez, o patrimônio que não tiver relação imediata com a finalidade essencial da pessoa imune deverá ser tributado. O mesmo ocorrerá com os serviços<sup>120</sup> e as rendas.<sup>121</sup>

Cumprido o requisito da vinculação da fonte à sua finalidade essencial, estão as pessoas imunes liberadas a empregar os valores arrecadados com significativa autonomia, ou seja, não se destinando a remunerar o capital investido (o que lhes daria fins lucrativos), podem elas aplicar suas receitas como bem lhes aprouver. Isso lhes permite, aliás, a aplicá-lo no desenvolvimento de atividades econômicas para o autofinanciamento. Estas, entretanto, por não terem relação imediata com sua finalidade essencial, serão normalmente tributadas.<sup>122</sup>

Já o patrimônio, para ser imune de impostos, deverá ser diretamente empregado pelas beneficiárias da regra constitucional, nas respectivas finalidades essenciais.

Embora escape aos propósitos deste estudo analisar e criticar a legislação infraconstitucional, é oportuno observar que tal conclusão invalida o inciso II, do artigo 14, do

---

<sup>120</sup> O parágrafo 2º, do artigo 14, do Código Tributário Nacional, confirma – e por isso tem fundamento de validade constitucional – que os serviços imunes “são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades [...], previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. A regra, na linha do defendido neste estudo, vale para todas as imunidades subjetivas a impostos, embora o Código Tributário Nacional limite-a (indevidamente, portanto) às pessoas referidas em seu artigo 9º, inciso IV, alínea “c”.

<sup>121</sup> A partir de pressupostos semelhantes, Fernando Facury Scaff chega à mesma conclusão. Segundo o autor: “Dentre as *finalidades essenciais* de um partido político está a divulgação das ideias políticas de seus filiados. Portanto, tudo o 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 decorrentes 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 a sua *finalidade essencial*. Logo, esta é uma *finalidade secundária*, sujeita, portanto, à tributação normal. [...] 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*”. (SCAFF. Fernando Facury. *Cidadania e Imunidade Tributária*. In: *Imunidades Tributárias*. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p. 499-500).

<sup>122</sup> O sistema tributário norte-americano possui a interessante figura do “Unrelated Business Income Tax” (UBIT), por meio da qual as atividades desconectadas da finalidade essencial das pessoas desoneradas de impostos são normalmente tributadas. A competição desleal, em particular, foi o mote para a edição da UBIT em 1950 (cfe. COLOMBO. John D. *Commercial Activity and Charitable Tax-Exemption*. In: *Illinois Public Law and Legal Theory Research Paper Series*. Research Paper nº 02-16. Illinois: University of Illinois College of Law, 2002. p. 31).

Código Tributário Nacional, pelo qual a incidência da norma de imunidade está condicionada à prova de que a entidade imune aplicou “integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais”. A nosso ver, a Constituição Federal, mesmo de forma implícita, não autoriza a instituição desse requisito. Tal restrição inviabilizaria a incidência da norma de imunidade, por exemplo, nos casos em que os recursos provenientes de atividades religiosas praticadas no Brasil fossem empregados no financiamento de missões ou ações de assistência social no exterior, o que é expressamente valorizado pelo artigo 4º, inciso II e IX da Constituição Federal. Da mesma forma, não seriam imunes a impostos os valores empreendidos na concessão de bolsas de estudos no estrangeiro.<sup>123</sup>

Nessa medida, será imediatamente vinculado à finalidade essencial do partido político, por exemplo, o prédio utilizado para a sede de seus diretórios (que será imune ao IPTU), os veículos utilizados nas suas atividades operacionais (que serão imunes ao IPVA), as rendas resultantes das contribuições de filiados (que serão imunes ao IRPJ) e a remuneração eventualmente cobrada por serviços partidários (que será imune ao ISS).

Nem se diga, então, que ao empregar os termos “vinculado”, no § 2º e “relacionados”, no § 4º, do artigo 150, teria o constituinte estabelecido uma regra para as pessoas da alínea “a”, do inciso VI e do § 2º, e outra para as pessoas das alíneas “b” e “c”, do inciso VI. Isto é, no primeiro caso, a imunidade dita “vinculada” seria mais restrita, referindo-se aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços diretamente explorados e, no segundo, a imunidade dita “relacionada” seria mais ampla, compreendendo os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços direta ou indiretamente explorados.<sup>124</sup>

Isso porque, ao ler as palavras empregadas pelo constituinte dessa maneira, o intérprete terá estabelecido, quando menos, uma condição mais gravosa para os entes estatais que para os privados, e para a fruição de um mesmo benefício. Calha aqui, novamente, a recomendação de Maximiliano. Devemos crer que o legislador haja querido exprimir o conseqüente e adequado à espécie do que o evidentemente injusto e descabido. Assim, para preservar os mais altos valores consagrados pela Constituição, só nos resta

---

<sup>123</sup> Vale notar que o artigo 213, inciso I, da Constituição, enuncia que “Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que: I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação”. Não há, no caso, necessidade expressa de os recursos públicos serem aplicados no Brasil, mas “em educação”, o que revela um interesse mais amplo do constituinte.

<sup>124</sup> Cfe. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 329.

concluir que “vinculado” e “relacionado” foram tomados por sinônimos, significando, ambos, que o vínculo, ou a relação e, até mesmo, a decorrência devem ser imediatos.

Vale registrar, por fim, que o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de decidir que, à luz da plena vinculação da atividade de constituição do crédito tributário à lei, eventuais hipóteses de desvinculação do patrimônio, renda ou serviços das finalidades essenciais das pessoas imunes a impostos não pode ser presumido, competindo à autoridade fiscal prová-la adequadamente.<sup>125</sup>

#### 2.5.4.4.1 Crítica à imunidade dos bens cedidos a terceiros

A partir da premissa de que a vinculação do patrimônio (móvel ou imóvel) à finalidade essencial da entidade imune deve ser *imediate*, somos obrigados a concluir que a sua cessão, onerosa ou gratuita, a terceiro desqualifica-o à imunidade tributária de impostos prevista no artigo 150, da Constituição Federal.

Esse, contudo, não é o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Mesmo antes da Constituição de 1988, a tributação imobiliária vinha sendo afastada pela incidência da norma de imunidade tributária subjetiva. No RE nº 97.708/MG,<sup>126</sup> por exemplo, a Corte se posicionou no sentido de que a onerosidade dos contratos de cessão da posse seria em tudo irrelevante para fins de limitação do poder tributário. Nas palavras do relator, “o imposto predial onera o proprietário em razão de bem imóvel que este possui, sem qualquer relacionamento com a renda porventura dele auferida”, de maneira que bastaria o vínculo real com a pessoa eleita pelo constituinte para fazer incidir a norma de imunidade sobre o seu patrimônio, ainda que cedido a terceiro.

Já sob a vigência da nova ordem constitucional, o Plenário da Suprema Corte conferiu interpretação menos abrangente à regra.<sup>127</sup> O órgão vem decidindo que a imunidade das entidades relacionadas no artigo 150 alcança o IPTU incidente sobre imóvel alugado a terceiro, mas desde que a respectiva renda seja destinada aos fins assistenciais da pessoa imune. A conclusão parte da premissa de que, se as *rendas* advindas da exploração do

---

<sup>125</sup> AI-AgR 409.806-DF. Julgado em 06.04.2019, Segunda Turma, relator o Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>126</sup> Julgado em 18.05.1984, Segunda Turma, relator o Ministro Aldir Passarinho.

<sup>127</sup> Já citado RE nº 237.718-6/SP.

patrimônio das instituições consideradas seria imune a impostos, o mesmo deveria ser dito em relação ao *patrimônio* gerador dessas mesmas rendas.

Interessante é notar que, no mesmo voto, o Ministro Sepúlveda Pertence revelou que esse critério não se aplicaria às entidades de religião, na medida em que a imunidade “não é nem pode ser subsídio ou incentivo às manifestações religiosas”. A assertiva parte das lições de Aliomar Baleeiro,<sup>128</sup> para quem “O templo não deve ser apenas a igreja, sinagoga ou edifício principal, onde se celebra a cerimônia pública, mas também a dependência acaso contígua, o convento, os anexos por força de compreensão, inclusive a casa ou residência especial, do pároco ou pastor, pertencente à comunidade religiosa, desde que não empregados em fins econômicos. [...] Mas não se incluem na imunidade as casas de aluguel, terrenos, bens e rendas do Bispado ou da paróquia, etc.”.

Esta posição do antigo decano da Corte Suprema, conquanto consentânea à nossa tese em termos práticos, parece fraca em suas premissas, pois as manifestações religiosas são um valor positivo expressamente consignado no texto constitucional, ao ponto de requerer do Estado certas prestações em seu favor.<sup>129</sup> Além disso, ainda que seja possível avaliar os efeitos das imunidades *ratione personae* para o orçamento público, não é possível nos desviarmos da conclusão de que elas constituem um limite ao poder de tributar e não uma subvenção, como faz crer a decisão.

De toda sorte, o fato é que as organizações religiosas não foram contempladas na Súmula 724, de 26.11.2003, que assim resume o entendimento da Corte: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades”.

No verbete, o Supremo Tribunal Federal assume claro compromisso com a tese que releva o “destino” dos rendimentos para fins de aplicação da norma de imunidade subjetiva sobre o patrimônio. Seu critério, pois, é a *onerosidade* do contrato de cessão, associado com o *destino* que é dado à correspondente receita.

---

<sup>128</sup> BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970. p. 91.

<sup>129</sup> É assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva (inciso VII, do artigo 5º), assim como o ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental (§ 1º, do artigo 210).

Por inferência lógica, podemos admitir que o raciocínio se aplica, também, ao ITR, ao IPVA e ao imposto sobre grandes fortunas. Para que sejam imunes de tais impostos, os bens não gravados por impostos devem gerar rendas que se convertem à consecução das atividades essenciais das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição.<sup>130</sup>

A conclusão, contudo, tem um efeito colateral. Também por dedução lógica, a Súmula 724 nos impõe a conclusão de que o patrimônio cedido a terceiro, *mas sem a geração de renda*, será normalmente tributado. Não haverá, no caso, como fomentar, com recursos, as atividades prestigiadas pelo texto constitucional.

Seguros na referida Súmula 724, poderíamos afirmar, portanto, que um sindicato de trabalhadores que arrendar seu imóvel urbano avaliado em R\$100.000.000,00 para uma grande empresa de telecomunicações, pelo valor de R\$1,00 ao mês (o que preenche o requisito da *onerosidade*) e destinar essa receita à compra de material promocional (o que preenche o requisito do *destino a atividades essenciais*), não poderá ser obrigado – por si, ou mesmo pelo locatário – a recolher o IPTU. Com todo o respeito, o exemplo ilustra claramente o desacerto da tese. Pode até não consubstanciar, na prática, uma concorrência desleal, mas representa uma óbvia quebra no princípio da generalidade da tributação.

#### 2.5.4.4.2 *Crítica à imunidade da renda decorrente da exploração de atividade econômica em sentido estrito*

Quando as imunidades subjetivas a impostos passam a ser encaradas, não como uma garantia à subsistência de direitos fundamentais, mas como um benefício ao seu exercício, e na medida em que se tem consciência de que, não obstante os altos propósitos que informam a sua instituição, a Constituição Federal de 1988 prestigia outros valores igualmente relevantes, que devem ser concretizados *na maior medida do possível*, especificamente os da livre concorrência e a generalidade da tributação, somos levados a

---

<sup>130</sup> O Supremo Tribunal Federal reconheceu repercussão geral no RE 601.720/RJ (16.06.2011, relator o Ministro Ricardo Lewandowski), que versa sobre a o alcance da imunidade prevista na alínea "a", do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, em relação aos imóveis que, embora pertencentes aos entes públicos, são utilizados por concessionários ou permissionários para a exploração de atividades econômicas com fins lucrativos. O mérito do recurso, contudo, ainda não havia sido apreciado até a conclusão deste estudo.

concluir que a interpretação que melhor equilibra tais princípios é a que impede a desoneração tributária do patrimônio, da renda e dos serviços utilizados em, ou decorrentes da exploração de atividade econômica em sentido estrito pelas pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI e no § 2º do artigo 150.

Essa premissa, tomada como regra geral, confirma-se pela expressa condição instituída pelo constituinte originário, de que o patrimônio, a renda e os serviços, para serem imunes a impostos, devem estar vinculados, ou devem decorrer – frise-se, *imediatamente* – das *finalidades essenciais* das pessoas escolhidas para fruir do benefício fiscal.

Construídas as normas de imunidade subjetivas a impostos nessas bases, preservados estão, na maior medida do possível, os valores prestigiados pela Constituição Federal. De um lado, beneficia-se pessoas que, de outra forma, seriam (ou poderiam ser) tributadas; de outro, resguarda-se os interesses do mercado e da arrecadação.

Muito embora essa nos pareça a mais adequada forma de pensar as imunidades subjetivas a impostos, o Supremo Tribunal Federal vem admitindo, reiteradamente, que tais benefícios alcancem as receitas provenientes de atividades econômicas em sentido estrito. A premissa é a mesma utilizada no caso do patrimônio onerosamente cedido a terceiros, isto é, a *destinação* das correspondentes receitas.

Ainda sob a égide da Constituição de 1967, mas com a Emenda de 1969, tratou a Suprema Corte de resolver se o Serviço Social do Comércio (SESC), na condição de instituição de educação e assistência social, estaria ou não sujeito ao pagamento do ISS relativo à prestação de serviços de diversões públicas, abertos ao público em geral, mediante cobrança de ingressos.<sup>131</sup>

O Tribunal *a quo* havia denegado a segurança, por entender que “Incidindo o SESC em atividade similar a de empresa prestadora de serviços, com cobrança de ingressos ao público em geral, obviamente extrapola de seus fins sociais e faz verdadeira concorrência a aqueles prestadores dessa atividade, cujo intento é o fim lucrativo”. Com invulgar lucidez, havia asseverado que “a *mens legis*, especialmente do texto constitucional, à evidência, não foi possibilitar esse tipo de concorrência à empresa privada, dando-lhe, à denominada

---

<sup>131</sup> RE nº 116.188-4/SP. Julgado em 20.02.1990, Primeira Turma, relator para acórdão o Ministro Sydney Sanches.

entidade social, condições privilegiadas de disparar na frente na luta pela conquista do público, com preços minimizados, porque na somatória de seus componentes não se inclui os tributos, especialmente o ISS”.

O argumento, contudo, não convenceu os membros da mais alta Corte. O Ministro Sydney Sanches, inaugurando a dissidência que restou vitoriosa, consignou que as imunidades subjetivas a impostos deveriam ser construídas a partir do *fim* que lhes justificou a instituição e estes, a seu ver, seriam “evitar ônus tributários, que pudessem sacrificar o exercício de suas altas finalidades, com isso lhes preservando a receita, de qualquer natureza, inclusive aquela obtida mediante cobrança por serviços prestados, como os de diversão pública, a cuja prestação estejam devidamente autorizadas”. Abria-se, com isso, precedente para a não tributação de toda sorte de receitas auferidas pelas pessoas imunes, inclusive as obtidas em franca competição com pessoas de fins econômicos.<sup>132</sup>

A decisão foi posteriormente avalizada sob a ótica da Constituição de 1988, rendendo frutos para outras atividades, como a exploração comercial de estacionamentos, como indica o RE 144.900-4/SP, por exemplo.<sup>133</sup>

Nele, cuidava-se de saber se o preço cobrado pelo estacionamento de veículos no pátio interno de um hospital beneficente deveria ser tributado pelo ISS, e a resposta do Supremo Tribunal Federal foi negativa. Segundo o Ministro ILMAR GALVÃO, “revela-se de todo irrelevante o fato, considerado pelo acórdão para negar a imunidade, de que, no caso sob enfoque, não se está diante de atividade típica de um hospital”. Isso porque, a seu ver, “É peremptória a norma do art. 150, VI, c, da Constituição, ao vedar, sem qualquer limitação, a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, entre outras entidades, das instituições de assistência social, sem fins lucrativos”.

Olvidava-se o insigne magistrado, entretanto, que embora a vedação constitucional que representa a imunidade subjetiva a impostos seja, de fato, absoluta, isso não significa que ela seja, também, incondicional. Pelo contrário, demanda o exposto texto da Constituição que os serviços (e também o patrimônio e a renda) sejam relacionados com as

---

<sup>132</sup> Vale conferir, nesse sentido, o acórdão proferido pelo Plenário do STF nos embargos de divergência no RE nº 210.251/SP. Julgado em 26.02.2003, relator para acórdão o Ministro Gilmar Mendes.

<sup>133</sup> AI AgR nº 155.822. Julgado em 20.09.1994, Primeira Turma, relator o Ministro Ilmar Galvão.

finalidades essenciais das pessoas imunes e essa relação, para não vilipendiar direitos igualmente relevantes, deve ser *imediata*.

Quando o Supremo Tribunal Federal constrói as normas de imunidade subjetiva a impostos sobre aqueles fundamentos, fatalmente conduz a uma supremacia de certos valores sobre outros, com o que Constituição Federal de 1988 não coaduna. Ao insistir em sua posição, parece incorrer naquele vício para o qual Alfredo Augusto Becker<sup>134</sup> chamou tanta atenção, que é o de aceitar certas justificativas como demasiadamente “óbvias” para merecerem análise crítica.

#### 2.5.4.4.3 *Crítica à imunidade das operações de importação, com produtos industrializados, circulação de mercadorias, operações financeiras e transmissão de bens*

Na esteira do que defendemos ao analisar os termos “patrimônio”, “rendas” e “serviços” empregados pelo constituinte, no sentido de que são estas materialidades de impostos sobre as quais não recairão impostos se obedecidas as condições relacionadas na Constituição, parece-nos evidente que os eventos “importar”, “industrializar produtos”, “circular mercadorias”, “realizar operações financeiras” ou “transmitir bens e direitos” não estão compreendidos pelo benefício constitucional. A conclusão, repetimos, é em tudo compatível com as premissas firmadas pelo próprio STF no julgamento dos citados RE 474.132/SC e 564.413/SC.

Não fosse tal argumento o bastante para impedir a incidência da regra de imunidade subjetiva a impostos, tais materialidades são portadoras de situações jurídicas incompatíveis com as *finalidades essenciais* das pessoas relacionadas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso IV, e também no § 2º do artigo 150 da Constituição Federal. Se a instituição explora indústria ou comércio, como meio de renda para realização de seus fins, está naturalmente sujeita aos impostos de que seja contribuinte. Assim também ocorrerá nas hipóteses em que empreender atividades afetadas à importação ou a operação financeira. Não são estas, definitivamente, as atividades que lhes dão essência.

O Supremo Tribunal Federal, no entanto, vem mostrando forte inclinação em favor de uma interpretação distinta, para compreender nas imunidades subjetivas a

---

<sup>134</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 10.

impostos também os referidos impostos. Justifica-a, em linhas gerais, no argumento de que o termo “patrimônio” empregado no artigo 150 da Constituição Federal é *latu* o suficiente para compreender a materialidade de todos os tributos que, por seus efeitos econômicos, digam respeito a bens ou direitos que integram o patrimônio das pessoas relacionadas no dispositivo. Assim, por força da norma de imunidade, não incidiriam o imposto sobre a circulação, a produção, importação<sup>135</sup> e exportação desses bens, nem mesmo sobre operações financeiras<sup>136</sup> ou sobre impostos sobre transmissão de bens e direitos.<sup>137</sup>

Conquanto possam representar atos que não interferem, diretamente, na competição por mercado, a desoneração desses específicos fatos jurídicos, desvinculados que são das finalidades essenciais das entidades a que se referem as alíneas “a”, “b” e “c”, do inciso VI, assim como o § 2º, do artigo 150 da Constituição, representa um agravo ao princípio da isonomia tributária, mormente em seu desdobramento que exige a generalidade da tributação.

#### 2.5.5 O Atendimento a Requisitos de Lei para Fruição da Imunidade Subjetiva a Impostos

Vimos, mais atrás, que o legislador comum não poderá agregar conteúdo material aos preceitos constitucionais que veiculam normas de imunidade subjetivas a impostos. Lá se encontram, de forma exaustiva, o conteúdo, alcance e sentido dos comandos que conformam a competência dos entes tributantes. Restará a ele, assim, atuar no campo dos *aspectos formais*. Nas acuradas palavras de Geraldo Ataliba,<sup>138</sup> “para que tenha rigorosa eficácia, nos seus exatos limites, o preceito constitucional, é preciso que se atenda a umas tantas formalidades comprobatórias. É disto que deve cuidar a lei complementar; não pode passar disso”.

Deveras, às Constituições compete estabelecer regras de organização do Estado, e embora a brasileira seja extremamente analítica, seria contraproducente exigir-lhe que tratasse de minúcias, como a aquisição e perda da personalidade jurídica das entidades a

---

<sup>135</sup> RE nº 243.807-3/SP. Julgado em 15.02.2000, Primeira Turma, relator o Ministro Ilmar Galvão.

<sup>136</sup> Agravo Regimental no AI nº 724.793/SP. Julgado em 13.04.2011, Primeira Turma, relator o Ministro Marco Aurélio.

<sup>137</sup> RE nº 235.737/SP. Julgado em 13.11.2001, Primeira Turma, relator o Ministro Moreira Alves.

<sup>138</sup> ATALIBA, Geraldo. *Imunidade de instituições de educação e assistência*. In: Revista de Direito Tributário. nº 55. São Paulo: Revista dos Tribunais. p. 138.

que se refere, ou a manutenção destes ou daqueles documentos. Tais matérias devem ser vistas em nível legal, por uma questão de ordem.

A premissa firmada neste estudo, de que existe um modelo constitucional completo das imunidades subjetivas a impostos, não esvazia, pois, a finalidade das regras infraconstitucionais.

Não é demais ressaltar, entretanto, que os requisitos legais terão função *ad probatione* e não *ad substantia* do ato. Com isso queremos dizer que, embora válida e até mesmo recomendável a regulamentação dos enunciados constitucionais que versam sobre imunidade subjetiva a impostos, com o estabelecimento de condições formais para o gozo desse direito, as pessoas beneficiadas poderão se valer de *todos* os meios legais para demonstrar que atendem aos requisitos previstos – frise-se – *na Constituição*. E por todos os meios legais, estamos a admitir também a utilização de *provas indiretas*, ainda que em substituição às literalmente previstas na lei, desde que delas se possa extrair uma presunção constitucionalmente sustentável, isto é, desde que sejam graves, precisas e concordantes.<sup>139</sup> O ônus dessa prova, nesse caso, será da entidade que pretenda usufruir da benesse constitucional.

É recomendável encerrarmos este item com uma importante nota. Por questão de sensível razoabilidade, conquanto a expressão “atendidos os requisitos da lei” tenha sido empregada, tão-somente, ao final da alínea “c”, do inciso IV, do artigo 150 da Constituição, este é uma condição que deve ser respeitada por *todas* as pessoas beneficiadas pela regra de imunidade. Que conveniência teria em exigir que entidades de assistência social atendessem a requisitos de lei para serem imunes a impostos e organizações religiosas não? O sistema constitucional brasileiro, por óbvio, não aceita tal inteligência.

---

<sup>139</sup> Maria Rita Ferragut ensina que serão *graves* as provas indiciárias quando as relações do fato conhecido com o fato desconhecido são tais que a existência de um estabelece, por uma forte indução, a existência do outro. Serão *precisos* os indícios em relação aos quais não se pode deduzir mais que um único fato cujo evento seja fenomenicamente desconhecido. Caso mais de uma conclusão possa ser construída a partir do fato conhecido diretamente, Ferragut observa que tal prova deverá vir acompanhada de diversos outros indícios, estes sim, precisos e convergentes. Por fim, *concordantes* serão os indícios quando todos convergirem para o mesmo resultado (FERRAGUT. Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 77).

### 2.5.5.1 A regulamentação infraconstitucional da imunidade

Poderá a lei explicitar condições específicas e necessárias para que se verifique, no caso concreto, a incidência da norma de imunidade. Diz-se *explicitar*, porque não será dado ao legislador restringir, deturpar ou anular o mandamento constitucional. O dispositivo constitucional é suficientemente denso para definir a situação imune. Se o constituinte remeteu à lei a definição de requisitos para fruição da imunidade, o fez para reduzir a margem de discricção que pudesse ter a autoridade, para reforçar a segurança jurídica em relação a ela.

### 2.5.5.2. A regulamentação da atividade profissional

*Prima facie*, a liberdade de profissão, que compreende a livre iniciativa como um todo, é um direito ilimitado, e conquanto a Constituição Federal tenha expressamente atribuído ao legislador o poder de fixar-lhe as condições para exercício (artigo 5º, XIII), há de se ter sempre presente o critério validador da adequação dessa regulamentação aos imperativos da defesa social. Isto é, se o interesse público não justificar essa intervenção estatal, então toda e qualquer restrição ao livre exercício da profissão será inconstitucional (artigo 170, parágrafo único).

Desse modo, aliás, decidiu o Supremo Tribunal Federal que apurou a desnecessidade de registro dos músicos na Ordem dos Músicos do Brasil para o regular exercício dessa profissão.<sup>140</sup>

Há casos, entretanto, que essa intervenção estatal se justifica. É o que ocorre, por exemplo, com os partidos políticos, cujo funcionamento parlamentar deve ser disciplinado pela legislação infraconstitucional, a rigor do artigo 17, inciso IV, da Constituição Federal, e mesmo com as instituições de educação, que estão submetidas ao cumprimento das normas gerais de educação nacional e a requisitos de qualidade estabelecidos pelo Poder Público, conforme incisos I e II, do artigo 209, da Carta Magna.

As regras que disciplinam a constituição e funcionamento das entidades imunes não têm, propriamente, a finalidade de regulamentar a limitação ao poder de tributar

---

<sup>140</sup> RE 414.426/SC, relatado pela Ministra Ellen Gracie e julgado pelo Plenário do STF em 01.08.2011.

que representam as imunidades. Essas leis infraconstitucionais apenas se relacionam com a norma de imunidade de maneira *reflexa* ou *indireta*, já que seu objeto não é, sob qualquer aspecto, a disciplina de uma relação jurídica de natureza tributária. Podem – e devem – ser interpretadas apesar dos dispositivos que versam sobre a imunidade.

Não é possível dizer, pois, que atribuem ao artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c”, a qualidade de *norma de integração*, seja da espécie *completável*, seja da *restringível*. O texto constitucional, repetimos, é suficientemente claro para que, a partir dele, possam ser construídos os estritos limites da competência tributária. Assim como à legislação tributária não é dado alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, também não se pode admitir que o legislador comum subverta os conceitos implícitos de *prestadores de serviços públicos, templos de qualquer culto, partidos políticos, entidades sindicais de trabalhadores, instituições de educação e instituições de assistência social*.

Aliás, se compreendido o termo “atendidos os requisitos da lei” como “atendidos os requisitos legais para constituição e funcionamento” das entidades lá mencionadas, haveremos de admitir que terá sido o constituinte inadvertidamente redundante, já que tal obediência já seria corolário do que dispõe o inciso XIII, do artigo 5º de nosso Diploma inaugural. Pelo primado hermenêutico do legislador racional, então, podemos pesar em favor de uma interpretação da parte final da alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal segundo a qual estaria o constituinte a se referir, tão-somente, aos requisitos conformadores da imunidade tributária.

Entretanto, seriam as entidades ditas *irregulares* ainda assim beneficiadas pela imunidade tributária de impostos? A pergunta é especialmente relevante quando se tem presente que as leis não discriminam entre contribuintes regulares e irregulares, bastando que realizem os eventos previstos nas suas hipóteses para que haja a irradiação equitativa da incidência tributária.<sup>141</sup> Isso nos leva a cogitar, por exemplo, que uma associação de assistência social que, por ventura, deixou de cumprir com alguma obrigação legal relacionada à sua constituição – como o registro de seu estatuto no órgão competente – não estará a “atender os requisitos da lei” e, portanto, quedaria desamparada pela norma de incompetência tributária até a resolução dessa omissão. O patrimônio, a renda e os serviços

---

<sup>141</sup> Até mesmo os atos ilícitos estão sujeitos à tributação.

relacionados às suas atividades essenciais estariam sujeitos à tributação até que se elas se tornassem regulares aos olhos da lei. Somos forçados a reconhecer que uma resposta a tal problema não é simples, mas isso não impede que proponhamos um modelo para sua formulação.

As imunidades tributárias, já dissemos, são normas de *benefício*. Visam prestigiar determinados valores sociais com a desoneração tributária das pessoas que os concretizam. Essa concretização, não é demais destacar, é algo que se opera *na prática*. Exige-se delas uma *ação* imediatamente relacionada aos valores homenageados pelas regras de exoneração constitucional.

Demonstrado que, *de fato*, empregam o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços na concretização das finalidades buscadas pelo constituinte, então não é razoável que eventual irregularidade se coloque como obstáculo à incidência da norma de imunidade.

A vedação ao poder de tributar que estas representam, já dissemos, é absoluta, e não será o descumprimento de um requisito relacionado à constituição e funcionamento por parte da entidade que a relativizará.

Assim, apenas nos casos em que a ilegalidade se mostre grave o suficiente para descaracterizar a natureza da pessoa é que ela justificará a exigência do tributo. É o caso, por exemplo, dos partidos políticos, que apenas poderão participar do processo eleitoral após o registro seu estatuto no Tribunal Superior Eleitoral, conforme determina o parágrafo 2º, do artigo 7º, da Lei nº 9.096/95, que regulamenta o artigo 17 da Constituição Federal. Até então, como não podem cumprir com a sua finalidade essencial, não gozarão da imunidade tributária subjetiva prevista no artigo 150, inciso IV, alínea “c”.

### 2.5.5.3 Lei complementar ou lei ordinária?

A questão que surge, em seguida, diz respeito ao veículo normativo competente para introduzir esses dois tipos de normas.

Segundo o artigo 146, inciso II, da Constituição, cabe à *lei complementar* “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. A inserção desse dispositivo, claro está, refletiu o interesse político em evitar que qualquer disposição sobre a limitação de competência tributária ficasse ao sabor de minorias ocasionalmente postas em condição de fazer prevalecer sua voz. Em sendo as imunidades uma limitação constitucional ao poder de

tributar, pois estabelecem suas fronteiras, a norma que vier a lhes regulamentar, estabelecendo os requisitos a serem observados para a fruição dos correspondentes direitos subjetivos, deverá ser veiculada por lei complementar, em cumprimento ao artigo 146, inciso II, da Constituição. Evita-se, com isso, divergência de critérios entre as pessoas políticas e, ainda, que elas acabem por legislar em próprio proveito, já que também são beneficiárias da regra.

Devemos admitir, a propósito, que essa preocupação soa excessiva quando temos por certo que toda e qualquer regra infraconstitucional predisposta a regulamentar as imunidades tributárias poderá, quando muito, *explicitar* o comando constitucional. Caso o deturpe ou o extrapole, incorrerá no vício da inconstitucionalidade *material*. Isso significa que o rigor formal da lei complementar seria até mesmo desnecessário para que fossem preservados o alcance e os valores subjacentes às regras de imunidade tributária subjetivas.

O que queremos dizer é que, não houvesse o constituinte definido a lei complementar como o veículo exclusivo para disciplinar essa específica espécie de limitação ao poder de tributar, e nenhum prejuízo prático disso adviria. É evidente, à luz do princípio geral da legalidade, que tal regulamentação não poderia se dar por outra forma que a lei, mas que bem poderia ser do tipo ordinária.

Sob tal perspectiva— deque as normas de imunidade subjetiva são de *mera aplicação* — parecerá desarrazoado, até mesmo, o temor externado por avalizada doutrina quanto a uma possível abertura que tal interpretação daria à possibilidade de a União, os Estados e o Distrito Federal estabelecerem requisitos próprios (artigo 24, inciso I, da Constituição Federal). Desde que jungidos aos limites do comando constitucional, tratar-se-ia de mero desdobramento do pacto federativo.

Entretanto, o artigo 146, inciso II, da Constituição não deixa margem para esse tipo de especulação. Limitações constitucionais ao poder de tributar só podem ser regulamentadas por lei complementar. Fica, de toda forma, o registro.<sup>142</sup>

---

<sup>142</sup> É digno de nota, também, que a necessidade de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder tributário surgiu com a Constituição Federal de 1967. A Emenda Constitucional nº 18, de 1º, de dezembro de 1965, no entanto, já vedava à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: “Art. 2º. [...] IV - cobrar impostos sôbre: c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar”. Com a Constituição Federal de 1967, essa expressa menção à “lei complementar” foi suprimida, o que levou muitos juristas, entre eles o grande Aliomar Baleeiro (BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro:

A lei complementar que, bem ou mal, dá conformidade ao artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “c” da Constituição Federal é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) que, é cediço, foi instituído como lei ordinária mas recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988.

Por outro lado, se esses requisitos estiverem relacionados à constituição ou funcionamento da entidade, por não regulamentarem uma limitação constitucional ao poder de tributar, então podem ser previstos em lei ordinária.<sup>143</sup>

Em suma, para definir o veículo adequado, o importante é saber quando a lei está a tratar dos requisitos para a *constituição ou funcionamento* da entidade imune, isto é, regulando a sua atividade profissional, ou quando está a explicitar os requisitos formais para *conformação da norma* constitucional da imunidade.<sup>144</sup>

---

Forense, 1970. p. 108), a declararem que a regulamentação das imunidades em tela deveria se dar por “lei ordinária”.

<sup>143</sup> Tal corrente ganhou força após o julgamento de medida cautelar na ADIN 1802 MC/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence (DJ de 13.02.2004). Embora essa decisão não diga respeito à imunidade do art. 195, § 7º, da CF/88, ela serve de norte à compreensão do art. 150, VI, “c”. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região aderiu à corrente, ao julgar o Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 2002.71.00.005645-6/RS, Rel. Des. Federal Dirceu de Almeida Soares, Rel. para acórdão Desª. Federal Marga Inge Barth Tessler, DJe 29.03.2007.

<sup>144</sup> Sobre a questão, vale conferir o acórdão na ADI nº 1.802 MC/DF. Julgado em 27.08.1998, Tribunal Pleno, relator o Ministro Sepúlveda Pertence.

## CAPÍTULO III

### ANÁLISE DAS IMUNIDADES SUBJETIVAS A IMPOSTOS

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Imprescindível para estabelecer o conteúdo, sentido e alcance das normas de imunidade tributária subjetiva é compreender, precisamente, a quem elas aproveitam. Não é possível negar, e para isso desnecessário se faz um grande esforço intelectual, que a Constituição Federal apartou da tributação por impostos pessoas que portam, no alforje de seus objetivos sociais, a concretização de valores de altíssima relevância jurídica.

No entanto, pela natural imprecisão dos termos empregados pelo constituinte, e até mesmo pelo cunho sintético do veículo normativo que lhe serve de voz, cabe ao jurista estabelecer, ao definir os titulares do direito subjetivo de não ter o patrimônio, a renda e os serviços vinculados às suas finalidades essenciais afetados por impostos, o que se deve entender por União, Estados, Distrito Federal e Municípios, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, templos de qualquer culto, partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e instituições de assistência social.

Nesse exercício, não é possível deixar de perscrutar as finalidades essenciais das pessoas imunes, a fim de cotejá-las com as regras de incidência da imunidade subjetiva a impostos. É oportuno lembrar que a Constituição Federal leva em conta, para fins de incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos, a origem das rendas e receitas de serviços, ou o emprego do patrimônio que, em todos os casos, deve ter imediata relação com as finalidades essenciais das pessoas imunes.

É conveniente ter sempre à memória, também, que a Carta de outubro deve ser lida como um todo, e não em retalhos, de modo que, entre as múltiplas normas que, por ventura, um mesmo texto do direito positivo for capaz de provocar no espírito do intérprete, deverá prevalecer aquela que melhor equilibre todos os dispositivos constitucionais. Conforme demonstrado nos capítulos antecedentes, são especialmente sensíveis à construção das imunidades subjetivas a impostos as normas que impõem a livre concorrência e a generalidade da tributação. Mas não apenas elas. Também o constituinte tratou de veicular inúmeras regras envolvendo diretamente as pessoas imunes e as atividades que desempenham,

todas a serem levadas em conta para a conformação das normas de imunidade subjetiva a impostos.

Diante das premissas firmadas neste estudo, a imunidade a impostos conferida aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão não está na classe das subjetivas e, por isso, seria inoportuno tecer-lhes qualquer consideração. A observação se mostra, aqui, apropriada, porquanto a alínea que enuncia tal regra de incompetência (“d”) vem imediatamente após as que inserem no sistema as imunidades subjetivas, sendo certo, no entanto, que a geografia constitucional não tem qualquer condição de influenciar nos critérios de análise de seus dispositivos.

### 3.2 AS PESSOAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

Ao desenhar a competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a Constituição Federal lhes retira o poder de instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços “uns dos outros”. É o que se costuma chamar, sem muita técnica, de “imunidade recíproca” e que ganha, no corpo do artigo 150, o seguinte suporte físico:

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;

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

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

Conquanto disponha sobre a organização da Administração Federal e labore com uma série termos equívocos, o Decreto-lei nº 200/67 tem o mérito de fornecer um esquema bastante prático para inteligência das imunidades contra impostos outorgadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal, aos Municípios, às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público.

Nele, a administração federal foi classificada em *direta* e *indireta*, compreendendo, na primeira, “os serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios” (artigo 4º, inciso I) e, na segunda, as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria: (i) autarquias; (ii) empresas públicas; (iii) sociedades de economia mista; e (iv) fundações públicas (artigo 4º, inciso II).

A Constituição de 1988 parece ter se inspirado em suas disposições para redigir o § 2º, do artigo 150, que estende a regra imunizante apenas às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, deixando de fora as empresas públicas e as sociedades de economia mista, que nos termos do referido ato presidencial, seriam entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado criadas por lei “para a exploração de atividade econômica” (artigo 5º, incisos II e III) e não para a execução de atividades típicas da Administração Pública, como são aquelas outras entidades (artigo 5º, incisos I e IV).

A observação faz especial sentido quando se observa que, no § 3º, do artigo 150 da Carta Maior, foi consignada a regra segundo a qual as imunidades em tela não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços “relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”.

Ao abranger as autarquias e fundações na regra de imunidade subjetiva a impostos, quis o constituinte deixar claro que, embora possuidoras de personalidade jurídica própria, *por desempenharem atividades típicas da administração*, gozam dos mesmos benefícios da administração pública direta (ou concentrada).

O modelo revela-se apto para descortinar o que pensamos ser a melhor possibilidade de interpretação da imunidade a que se refere a alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, porquanto afasta a impressão de que se deve adotar um critério meramente orgânico, quando, na verdade, o que releva é a *natureza da atividade* desempenhada pela pessoa.

A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, assim como as autarquias e as fundações são imunes apenas e enquanto vincularem seu patrimônio, suas rendas e seus serviços a *atividades típicas da administração*. O simples fato de comporem o aparelho estatal, independentemente da natureza de suas atividades, não as habilita à imunidade subjetiva a impostos. E por União, Estados, Distrito Federal, e Municípios, não se

pode compreender apenas os respectivos Poderes Executivos, mas também o Legislativo e o Judiciário.

Ao deslocarmos para a *atividade típica da administração* o critério que define a incidência da norma de imunidade a impostos, no entanto, somos obrigados a desdobrar o tema, para torná-lo ainda mais claro.

### 3.2.1 Noção de Serviços Públicos

Toda atuação estatal é expressiva de um ato de *intervenção*, assim considerado um *estar presente*, um *participar* ou um *tomar parte*. No entanto, se considerarmos o vocábulo na sua conotação mais vigorosa, *intervir* conota uma *atuação em área de outrem*, isto é, uma intromissão na seara que não lhe é própria. Daí se verifica, como anota Eros Grau,<sup>145</sup> que o Estado não pratica *intervenção* quando presta serviço público ou regula a prestação de serviço público. “Atua, no caso, em área de sua própria titularidade, na esfera pública”.

Temos, pois, antes mesmo de qualquer sistematização mais profunda, duas grandes classes de atuação do Estado: a primeira, que compreende o conjunto de ações que pratica no âmbito daquilo que lhe é peculiar, como entidade personificada para um fim específico; e a segunda, que representa o grupo de ações praticadas fora desse âmbito. Em ambas, note-se bem, estamos a tratar de *atividades econômicas*, já que estão envolvidas a utilização de bens e serviços, recursos escassos por natureza. Isso, contudo, dirá pouco ou quase nada enquanto não definirmos que bens e serviços, de fato, são próprios do Estado e onde devemos nos apoiar para buscar tal definição.

Para diferenciá-los dos demais, podemos dar a eles o nome de *serviços públicos* e, a partir disso, saberemos que, embora tentadora a tentativa de conceituá-los, eles devem ser compreendidos apenas como uma *noção*. Isso porque os conceitos são *atemporais*, e a definição daquilo que cabe ao Estado, como ente promotor do *Bem Comum* é, redizemos, informado pela ideologia do homem que predomina em um determinado espaço e em um determinado tempo. No interior do desenvolvimento temporal, o conceito se modifica.

---

<sup>145</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 91.

As *noções*, por seu turno, acompanham essas modificações históricas. Elas são ideias que se desenvolvem em si mesmas, por contradições e superações sucessivas e que são, pois, homogêneas ao desenvolvimento das coisas.<sup>146</sup>

Ao bosquejarmos o aspecto atômico do Estado, na esteira das lições de Becker,<sup>147</sup> veremos que ele é formado pela *coexistência continuada* de elementos que, no conjunto, constituem uma energia que une todos os indivíduos a um e cada um a todos, em torno de um *Bem Comum*. O Estado, pois, é *meio* para se alcançar um *fim*, e suas ações apenas se justificam enquanto voltadas para a satisfação dos interesses que presidem aquela união. Portanto, a noção de *serviço público* deve ser construída sobre as ideias de *coesão* e de *interdependência social*, elementos que justificam a existência da sociedade juridicamente organizada que é Estado.

Rui Cirne Lima,<sup>148</sup> aliás, não transige quanto à vinculação da noção de serviço público ao adjetivo *existencial relativo à sociedade*. Essa condição, explica, filia-se à noção de *utilidade pública*, na qual se subsume tudo quanto se haja por *essencial* ao bem do indivíduo e da sociedade, com um *bem em si mesmo*.

Mais um detalhe é fundamental. Como representam a sua própria razão de ser, a identificação dos casos em que a realização e o desenvolvimento da coesão e da interdependência social reclamam a prestação de determinada atividade pelo Estado deve ser feita, somente, a partir da Constituição Federal. Esta, além de permitir a identificação de novas áreas de *serviço público*, indica decisivamente a intensidade a ser adotada na prestação das atividades que o caracterizam.<sup>149</sup> A lei ordinária que definir o que deverá, ou não, ser entendido por serviço público terá de ser contrastada com a definição expressa ou suposta pela Constituição, único repositório válido dos correspondentes critérios.

Dessa forma, saber se o caso envolve serviço público é, pois, tarefa que pressupõe a análise das diretrizes, programas e fins que a Carta Magna enuncia— como um

---

<sup>146</sup> GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 133.

<sup>147</sup> BECKER. Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963. p. 141 e ss.

<sup>148</sup> LIMA. Rui Cirne. *Princípios de Direito Administrativo*. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p. 85.

<sup>149</sup> Cfe. GRAU. Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 134.

todo, e não em tiras – e que devem ser realizados pelo Estado. Tarefa que pressupõe, nesse passo, a adequação do texto normativo à realidade histórico-cultural.

Esse caráter *histórico* e, portanto, mutável do que se pode entender por serviços públicos, há muito fora identificado por Themístocles Brandão Cavalcanti,<sup>150</sup> para quem “A noção de serviço público varia no tempo, de acordo com a necessidade da maior ou menor amplitude da intervenção do Estado”, e também “de acordo com o regime político e as tendências na ordem social e econômica”.

Dizia o então futuro Ministro do Supremo Tribunal Federal, no entanto, que “o serviço, para ser considerado público, precisa obedecer a um regime jurídico peculiar fixado pelo Estado, a cujo controle deve atender”.<sup>151</sup> Incorria, com isso, no comum equívoco de privilegiar a forma em detrimento do conteúdo, a perpetrar vera tautologia.<sup>152</sup> Deveras, o serviço se submete ao regime de Direito Público, justamente, porque é *serviço público*. Admitir-se o contrário seria autorizar que o legislador ordinário atribuísse a qualquer atividade esse regime especial, o que não é possível.

Desse modo, serão serviços públicos as atividades explícitas ou supostamente definidas pela Constituição Federal como próprias do Estado e que são indispensáveis, em determinado momento histórico, à realização do *Bem Comum*.

Quando examinamos a Constituição Federal, podemos discernir atividades econômicas que são obrigatoriamente serviços públicos e, nessa condição, competem privativamente ao Estado (*serviços públicos privativos*), ainda que entidades da administração indireta (autarquias e fundações) e do setor privado possam desenvolvê-las mediante concessão ou permissão (artigo 175), a exemplo da manutenção do serviço postal (artigo 21, inciso X) e dos serviços de telecomunicação (artigo 21, inciso XI); e outras que, embora

---

<sup>150</sup> CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Curso de Direito Administrativo*. 5 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1958. p. 211.

<sup>151</sup> CAVALCANTI, Themistocles Brandão. *Curso de Direito Administrativo*. 5 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1958. p. 211.

<sup>152</sup> Para Agustín Gordillo, por exemplo, “la determinación de aplicar un régimen de derecho público a cierta actividad, estatal o no, es una decisión que no puede estipular libremente la doctrina, a partir de la afirmación que resuelva hacer en el sentido de llamarla ‘servicio publico’; esa determinación viene dada por el orden jurídico, en la medida que efectivamente someta o no, en mayor o menor grado, alguna actividad humana al derecho público. Que alguien la llame ‘servicio publico’ antes de existir la regulación legal de derecho público, expresa sólo su opinión personal de que convendría que esa actividad fuera objeto de regulación por el derecho público”. (GORDILLO, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 2. 3 ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 1998. p. VI-60).

também destinadas à realização e ao desenvolvimento da coesão e da interdependência social, podem ser prestadas pela iniciativa privada (*serviços públicos não privativos*), desde que preenchidas as condições previstas na Constituição Federal e em leis específicas. É o caso da *assistência à saúde* (artigo 199), do *ensino* (artigo 209) e também da *assistência social* (artigo 204, inciso I), todos deveres indefectíveis do Estado por expressa disposição constitucional, mas abertos à livre exploração da iniciativa privada.

### 3.2.2 A Exploração de Atividade Econômica Regida pelas Normas de Direito Privado

Na letra expressa do § 3º, do artigo 150, as regras de imunidade “não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados”, isto é, em *atividades econômicas no sentido estrito*.

Toda a produção de bens e serviços que não seja *serviço público* será uma *atividade econômica no sentido estrito*. Devemos admitir, em primeiro lugar, que se os serviços públicos não passam de *noções*, já que sua conceituação não resistiria às mudanças que a filosofia do homem sofre no decorrer do tempo, também o são as *atividades econômicas no sentido estrito*. Obviamente, por representarem os dois campos em que se completa a classe das *atividades econômicas (latu sensu)*, a ampliação ou retração do primeiro irá ampliar ou retrair o segundo. Depois, o fato de a noção de *atividades econômicas no sentido estrito* ser formada a partir de uma negativa não lhe retira a utilidade classificatória. Ao se deparar com determinada atividade, o intérprete estará suficientemente aparelhado para definir se ela configura serviço público ou sua antítese e, a partir disso, submeter cada uma dessas duas espécies de atividade econômica aos testes que lhes são peculiares.

Dizemos antítese –e que isto fique claro – pois as *atividades econômicas no sentido estrito* desenrolam-se na esfera da *iniciativa privada*, sob regime de mercado. Não só informam-se por objetivos e racionalidades distintos, como possuem outros titulares: *os agentes privados*.

A *livre iniciativa*, não é demais lembrar, constitui fundamento da República Federativa do Brasil (artigo 1º, IV, da Constituição) e isso não pode ser tomado como mera retórica constitucional. Fundamento é tudo aquilo que está na base, que sustenta, e que sem o qual toda estrutura se abala e um dia rui. O princípio da livre iniciativa é sabidamente oxigenado pelo da *propriedade privada* – leia se, *toda espécie de propriedade privada e,*

portanto, a *propriedade privada dos bens de produção*. Se os representantes do povo brasileiro fizeram essa opção axiológica, é porque estavam suficientemente convencidos de que uma economia planificada é o segredo para a ineficiência e estagnação, para o comodismo dos burocratas e a proliferação de uma classe incrivelmente corrupta e despreocupada com o bem-estar social.<sup>153</sup> A economia de mercado, onde o vigor da iniciativa privada encontra campo fértil para inovações tecnológicas e democratização dos bens de consumo, apresentou-se, pois, como a alternativa mais viável para atingir os objetivos relacionados no artigo 3º da Constituição Federal.

A experiência demonstrou, no entanto, que embora essa reserva seja mandatória para o bom funcionamento da sociedade, ela carece de constante vigilância. O capitalismo, insuperável em termos de eficiência é, no entanto, autofágico. Desenfreados, seus atores buscam rentabilizar-se em níveis máximos, e o caminho certo para isso passa pela eliminação da concorrência e a desvalorização do trabalho humano. Criam, nesse percurso, uma enorme massa de excluído se, afinal, acabam por excluírem a si próprios.

Para garantir o equilíbrio e a sustentação dos seus alicerces, o Estado assume uma importante função: a de defender o capitalismo contra os capitalistas.<sup>154</sup> Para tanto, age de duas formas básicas: *dirigindo*, isto é, exercendo pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*, como ocorre no controle do mercado de capitais; e

---

<sup>153</sup> Ives Gandra da Silva Martins assevera, com muita propriedade, que: “O fracasso fundamental da estatização da economia nas áreas em que sua presença é desnecessária, pois não exige projetos de longa maturação e de baixa rentabilidade inicial [...] decorre do fato de que a companhia estatal visa o poder, enquanto a iniciativa privada apenas o lucro. Na companhia estatal, o lucro é despiciendo, pois será formado ou pela criação de mercados cativos ou por dotações governamentais retiradas da pressão tributária maior, sendo ademais o temor falimentar inexistente em suas atividades, onde a atuação econômica necessita agudamente da força política decorrente. Os orçamentos das companhias estatais são sempre preparados, não em função das necessidades reais, mas dos receios dos cortes, razão pela qual são sempre superiores ao planejamento real. A empresa privada, como só pode sobreviver se tiver lucro, tem todo o seu planejamento realizado a partir de uma concepção de eficiência, capacidade de concorrência e produtividade, a não ser quando participa de soluções governamentais planejadas, por meio de incentivos fiscais, gerando, pelo contágio, problemas semelhantes”. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da Imposição Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1983. p. 160)

<sup>154</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 56.

*induzindo*, vale dizer, seduzindo-os à adesão ao certo comportamento sugerido, a exemplo dos incentivos à contratação de empregados.<sup>155</sup>

Mas não apenas *sobre* o domínio econômico é que o Estado intervirá. A Constituição Federal prevê hipóteses em que ele pode desenvolver atividades como agente econômico. Agirá, com isso, *no* domínio econômico. Ao fazê-lo, entretanto, estará a atuar em esfera que não lhe é própria, na área reservada à *livre iniciativa*, vale dizer, à *livre iniciativa privada*. Logo, apenas para garantir o bem-estar social é que essa *intervenção* se justifica. Trata-se, portanto, de exceção e não de regra, motivo pelo qual se cinge às hipóteses expressamente previstas na Constituição Federal (artigos 21, inciso XXIII e 177, por exemplo) e quando ela for absolutamente “necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (artigo 173). Nesses casos, estará sujeito ao regime jurídico próprio das empresas privadas.

É o caso de invocarmos o sempre fecundo magistério de Carrazza<sup>156</sup> para destacar que “É preciso, aqui, distinguir, portanto, a atividade do Estado como *government* da atividade do Estado como *proprietary*. Noutros termos, é mister verificar se ele presta serviços públicos ou se explora atividade econômica, agindo como empresa privada fosse”.

A imunidade estará restrita à primeira hipótese, ou seja, quando a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e também os que agem em seu nome, exercerem atividades que lhes são típicas.

Não podemos deixar de festejar, então, a exigência do § 3º, do artigo 150, da Constituição, pois de pouco valeria o *caput* do artigo 173 enunciar que o exercício de atividades econômicas em sentido compete preferencialmente à iniciativa privada, se o Estado, ou mesmo quem atua em seu nome, pudesse desfrutar unilateralmente de benefícios fiscais, promovendo, na prática, uma concorrência desleal.

---

<sup>155</sup> GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 147.

<sup>156</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: Um estudo sobre a imunidade da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT*. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 31.

### 3.2.3 A Contraprestação ou o Pagamento de Preços e Tarifas pelo Usuário

A Constituição Federal, no § 3º, do artigo 150, afastou da imunidade também nos casos “em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário”.

Apressemos-nos em observar que essa regra vem precedida do disjuntivo “ou”, a revelar que o quanto lhe segue são causas adicionais para não incidência da norma imunizante. Somam-se às primeiras, mas lhes são alternativas. Se umas *ou* se outras hipóteses se verificarem, então as pessoas estão desprotegidas da norma de incompetência tributária. Elas, no entanto, devem ser contextualizadas.

O primeiro desafio, nesse passo, é definir o alcance semântico do termo “usuário”, pois é dele, em princípio, que virá o pagamento de preços ou tarifas capaz de obstar o benefício constitucional. Todo aquele que usa *frui* as utilidades da coisa e, nos termos do próprio § 3º, do artigo 150, esta apenas pode ser, ou o *patrimônio*, ou os *serviços* das pessoas relacionadas na alínea “a”, do inciso VI e no § 2º. Assim, usuário será um terceiro que, de alguma forma, se beneficia diretamente do referido patrimônio ou serviços. Não havendo disposição em contrário, devemos crer que essa utilização deve ser efetiva e não meramente potencial.

Para se afastar a incidência da imunidade a impostos em comento, tal utilização, ademais, deve ser *onerosa*, isto é, a ela deve corresponder, *ou* uma “contraprestação”, *ou* o “pagamento de preço”, *ou* o “pagamento de tarifa”. Aqui, mais uma vez, o constituinte pecou pela falta de objetividade, já que ladeou gênero e espécie como se fossem realidades distintas. Ora, contraprestação é tudo o que uma parte se obriga para fazer frente à prestação da outra parte. Decorre de uma relação sinalagmática. O pagamento (seja de preço ou de tarifa) sempre corresponde a uma contraprestação, sob pena de transfigurar-se em doação. Devemos acreditar, assim, que o constituinte foi prolixo no ímpeto de ser claro. Como, entretanto, não podemos presumir que a Constituição Federal contenha palavras inúteis, é preciso buscar algum traço distintivo entre os institutos. Arrisquemo-nos:

Considera-se *preço* a contraprestação contratualmente assumida de um serviço ou de uma coisa. Decorre, via de regra, de uma relação jurídica voluntária e a sua fixação, em última análise, encontra parâmetros nas próprias leis de mercado. Paga-o quem o

assumiu por um ato de vontade. Assim, nas felizes lições de Luiz Emygdio F. da Rosa Junior,<sup>157</sup> “Os preços constituem receitas que o Estado auferir de seu próprio patrimônio, ao vender ou arrendar bens que o integram e ao prestar serviços de natureza comercial ou industrial, desempenhando, enfim, atividades, sob o regime monopolista ou não, mas agindo como se fosse um particular, despido de sua soberania, pelo que os preços são receitas arrecadadas pelo Estado em decorrência de um acordo de vontades feito com o particular”. Quando auferidos pelo Estado, representam, na linguagem do Direito Financeiro, receitas originárias. A regra que revela a cobrança de *preço* como causa para afastar a imunidade é, pois, em tudo compatível com a primeira parte do § 3º, do artigo 150.

O artigo 175 da Constituição, por sua vez, prescreve que ao Poder Público incumbe, diretamente ou sob regime de *concessão* ou *permissão*, a prestação de serviços públicos. Admite, de maneira expressa, que o particular assumirá a execução desse seu dever a partir de um ato de delegação.

Serviços permitidos, vale lembrar, são todos aqueles em que a Administração estabelece os requisitos para sua prestação ao público e, por ato unilateral (termo de permissão), comete a execução aos particulares que demonstrarem capacidade para o seu desempenho.<sup>158</sup>

Já os serviços concedidos têm caráter contratual, vinculando a Administração ao particular por meio de um pacto necessariamente bilateral e oneroso. É da essência dos contratos administrativos de concessão, portanto, a finalidade lucrativa do concessionário. Aquele que assume a execução do serviço público por delegação, o faz não apenas para recuperar os custos de sua atividade, mas visando remunerar o capital investido por meio de lucro.

Em geral, a concessão de serviço público é remunerada pelos correspondentes usuários por meio de *tarifa*, frequentemente utilizada como sinônimo de *preço público* pela doutrina e jurisprudência e que, nos termos do artigo 9º, da Lei nº 8.987/95 (editada para regulamentar o inciso III, do parágrafo único, do artigo 175), serão fixadas pelo preço da proposta vencedora das licitações realizadas e preservadas pelas regras de revisão

---

<sup>157</sup> ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1990. p. 154.

<sup>158</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 350.

previstas na lei, no edital e no contrato. Havendo pagamento de *tarifa* pelos usuários dos serviços públicos prestados pelos concessionários de serviços públicos, então a Constituição Federal nega-lhes a imunidade subjetiva a impostos.

Detenhamo-nos um pouco mais ao caso dos particulares que prestam serviços públicos por delegação.

A Constituição revolucionária de 1934 previa, no inciso X, de seu artigo 17, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não poderiam “tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão”.

A Carta que inaugurou o Estado Novo, por sua vez, continha dispositivo em sentido oposto. Dizia, no parágrafo único, do artigo 32, que “Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial”. Ou seja, as pessoas políticas tinham competência para tributar os prestadores de serviços públicos por concessão, ficando a seu critério, sempre com o aval do interesse comum, estabelecer-lhes isenção.

A restrição foi reproduzida, na substância, pelo parágrafo único, do artigo 31, da Constituição de 1946, sob a égide do qual o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 76, com o seguinte teor: “As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", da Constituição Federal”.

Ou seja, conquanto formadas com capital público, por serem pessoas, em princípio, constituídas com de explorar atividade econômica, isto é, com fins lucrativos, não seriam as sociedades de economia mista beneficiadas pela imunidade subjetiva.

O parágrafo 1º, do artigo 20, da Carta de 1967, convertido no parágrafo 1º, do artigo 19 após a Emenda Constitucional nº 1, de 1969, também veiculou dispositivo no mesmo sentido. Este, no que interessa, proibia a instituição de impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das pessoas políticas; entretanto fazia uma expressa ressalva: “O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; *mas não se estende aos serviços públicos concedidos, [...]*”. Com isso, sedimentava-se que a incompetência para instituir impostos não compreendia todos os prestadores de serviços públicos, mas apenas os seus titulares originários, campo em que estariam incluídas as autarquias. O critério, pois, era misto: demandava conferir se o caso era de prestação de serviços públicos e, ainda, se estes

eram prestados por seu titular. Daí porque estudiosos do tema, como Cristina Lino Moreira,<sup>159</sup> afirmavam que “Se intributável é o serviço público exercido por seu titular, a tributabilidade mostra-se possível na transferência a outrem do *exercício* do serviço”.

A Constituição Federal de 1988 aprimorou a questão. Não são imunes a impostos o patrimônio, a renda ou serviços vinculados à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, e não fosse isso decorrência lógica dos princípios da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência, assim está literalmente consignado no § 3º, do artigo 150. Também não será imune a impostos aqueles que explorem serviços públicos com fins lucrativos, isto é, aqueles que são remunerados por tarifas, ou seja, as concessionárias.

Tanto o *preço* ou *tarifa* são, pois, contraprestações decorrentes de uma relação jurídica firmada a partir da manifestação da vontade do particular em adquirir bens e serviços prestados pelo Estado (ou por quem lhe faça as vezes), seja na qualidade de agente econômico em sentido estrito, seja exercendo suas funções típicas por meio de concessionárias ou permissionárias. Decorrem de um ato do particular, que o *contrata*. Sendo de fruição facultativa, não há a possibilidade da cobrança de preço ou tarifa por um serviço público potencial.<sup>160</sup> A verificação, em concreto, de um dos dois casos, afasta a imunidade conforme § 3º, do artigo 150. Dúvida maior fica, assim, por conta da palavra “contraprestação” empregada no § 3º, do artigo 150 da Carta Maior.

Ricardo Lobo Torres<sup>161</sup> observa, então, que o montante correspondente à tarifa (preço público) “não tem o objetivo de fornecer recursos para as atividades gerais do Estado, nem remunera a prestação de serviços vinculados à soberania ou à essencialidade do exercício do poder público”. Nestes casos, a remuneração se dá por meio de um tributo específico, que é a taxa.

Este aparte para tratar das taxas é especialmente relevante, na medida em que, também aqui, se verifica (i) a prestação de serviços públicos; e (ii) uma *contraprestação*

---

<sup>159</sup> MOREIRA, Cristina Lino. *Tributabilidade do Serviço Público*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 68.

<sup>160</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 53.

<sup>161</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 151.

por parte do usuário. Nas sempre lembradas palavras de Aliomar Baleeiro,<sup>162</sup> entretanto, a taxa “Cabe quando os serviços públicos recebidos pelo contribuinte resultam de função específica do Estado, ato de autoridade, que por sua natureza repugna ao desempenho do particular e não pode ser objeto de concessão deste”. Quisera, todavia, a questão fosse assim tão simples.

Haverá casos em que também serviços públicos vinculados à soberania ou à essencialidade do exercício do poder público são delegados a particulares, de maneira que a sua remuneração terá natureza de taxa. É o que ocorre, por exemplo, com cartórios judiciais privados e também com os serviços notariais e de registro (art. 236, da Constituição). Entretanto, a taxa que é paga aos que exploram tais atividades de interesse público se presta, não apenas a remunerar custos e despesas, mas também a promover-lhes *lucro*.

Exercer uma atividade com viés lucrativo é, como defendemos, causa suficiente para afastar a incidência das normas de imunidade subjetiva a impostos, de maneira que é em tudo irrelevante a natureza dos valores recebidos pela prestação dos serviços públicos. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADIN nº 3.089-DF,<sup>163</sup> tangenciou a questão. No voto condutor do acórdão, o Ministro Joaquim Barbosa assim consignou: “Reconhecer a aplicabilidade da imunidade recíproca à tributação do serviço público explorado com intuito lucrativo por particulares redundaria, em última análise, a privilegiar a exploração econômica particular, e não o pacto federativo”.

É nesse sentido, então, que devemos entender o termo “contraprestação” empregado no § 3º, do artigo 150 da Constituição. O fato de o serviço público ser remunerado mediante emolumentos ou taxas, e não por tarifas, não evita a incidência de impostos se o correspondente prestador tiver *fins lucrativos*.

Aliás, a leitura do § 3º, do artigo 150 da Constituição Federal não indica que a “contraprestação” tenha que ser do usuário, o que permite afirmar que também nas hipóteses em que a tarifa é substituída por outro meio de remuneração em favor do concessionário, como autoriza o artigo 11, da Lei nº 8.987/95,<sup>164</sup> a imunidade subjetiva a impostos não se

---

<sup>162</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 238.

<sup>163</sup> Julgado em 13.02.2008, Tribunal Pleno, relator para acórdão o Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>164</sup> A Lei nº 8.987/95, em seu artigo 11, estabelece que “No atendimento às peculiaridades de cada serviço público, poderá o poder concedente prever, em favor da concessionária, no edital de licitação, a possibilidade de outras fontes provenientes de receitas alternativas, complementares,

aplica. A receita alternativa também deve ser considerada uma “contraprestação” para fins de afastar-se a incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos.

Na linha desse raciocínio, haveremos de concluir que toda sorte de pessoas, incluindo-se aí as empresas públicas e sociedades de economia mista, que prestarem serviços públicos privativos, mas sem fins lucrativos, estarão albergadas pela norma de imunidade da alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição.

Exemplo disso é a Casa da Moeda do Brasil, empresa pública responsável pela produção de papel moeda e moeda metálica, além da impressão de selos postais e fiscais federais e títulos da dívida pública federal (Lei nº 5.895/73, artigo 2º). São estes serviços imediatamente vinculados à soberania nacional e, portanto, serviços públicos privativos. O patrimônio, a renda e os serviços imediatamente vinculados a esses serviços estarão, assim, apartados da tributação por impostos. O mesmo, entretanto, não ocorrerá com as “outras atividades compatíveis com suas atividades industriais” que lhe compete (Lei nº 5.895/73, artigo 2º, parágrafo único), como a emissão de diplomas ou a cunhagem de medalhas comemorativas, que atrairão a vedação do § 3º, do artigo 150.<sup>165</sup>

Ao cabo de tais considerações, é possível alcançar uma fórmula para definir o aspecto subjetivo das imunidades previstas na alínea “a” do inciso VI e no § 2º do artigo 150. Serão imunes a impostos as pessoas que, imediatamente, tiverem empregado seu patrimônio em, ou obtido renda ou receitas daquilo que se denominam *serviços públicos privativos*, mas *sem fins lucrativos*.

---

acessórias ou de projetos associados, com ou sem exclusividade, com vistas a favorecer a modicidade das tarifas [...]”. Como ensina Marcos Juruena Villela Souto, “poderá o concedente adotar fórmula diversa da tarifa para remunerar o concessionário – mesmo o pagamento, pelo Poder Público, dos serviços prestados ou a concessão de direito real de uso – lógico que sempre tendo em vista o interesse público e o princípio da moralidade”. (SOUTO. Marcos Juruena Villela. *Desestatização: Privatização, Concessões, Terceirizações e Regulação*. 4 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.p. 156)

<sup>165</sup> Vale observar que o STF abrangiu, na imunidade da alínea “a”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, a Ordem dos Advogados do Brasil, por constituir um instrumento de atuação estatal, benefício que não estendeu à Caixa de Assistência aos Advogados (RE nº 233.843/MG. Julgado em 01.12.2009, Segunda Turma, relator o Ministro Joaquim Barbosa).

### 3.3 AS ORGANIZAÇÕES RELIGIOSAS

Os próximos na lista constitucional de pessoas imunes a impostos são os templos de qualquer culto. Assim dispõe a Constituição Federal a respeito:

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

VI - instituir impostos sobre:

b) templos de qualquer culto;

c) [...] sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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.

Poderá soar estranho classificarmos os templos no rol de imunidades subjetivas, já que a palavra está indissociavelmente relacionada a uma estrutura física. Essa estranheza é pertinente e decorre, na verdade, de uma técnica legislativa pouco adequada, mas de utilização corriqueira, que é a reprodução de dispositivos das Constituições revogadas sem atender-se aos paradoxos provocados pelas alterações introduzidas pela Carta revogadora.

A Constituição de 1946 foi a primeira a inscrever um dispositivo que impedia a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a “lançar impostos” sobre “templos de qualquer culto”. A expressão “templos de qualquer culto” inaugurava a alínea “b”, do inciso V, do artigo 31, e era ladeada pela imunidade a “bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social”. Tal como redigida, a cláusula dava a nítida impressão de que apenas o local do culto é que estaria imune a impostos, já que, em seguida, o constituinte claramente beneficiava pessoas jurídicas.

Na Constituição de 1967, a expressão “templos de qualquer culto” apareceu isolada na alínea “b”, do inciso III, do artigo 20. Também aqui a sensação era a de que o constituinte havia limitado o poder tributário à instituição de imposto sobre a propriedade, reservando os “templos de qualquer culto” em alínea própria justamente para evitar uma interpretação que estendesse o benefício à organização religiosa (pessoa jurídica) como um todo. Deveras, quando quis beneficiar pessoas jurídicas, a Carta militar foi clara nesse sentido, como fez ao imunizar o patrimônio, a renda e os serviços das pessoas políticas de direito constitucional interno (alínea “a”), dos partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social (alínea “c”).

Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>166</sup> ensinava, então, que: “Com o anteprojeto da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, procurou-se restringir a imunidade apenas à parte do templo destinada ao culto, utilizando a expressão ‘templos de qualquer culto, na parte a êste destinada’. Todavia, a Emenda citada não aceitou tal expressão orientada pela jurisprudência e que trazia o verdadeiro alcance da norma constitucional, restringindo eventuais ampliações indevidas a seu respeito. [...] A imunidade é para os templos, isto é, para qualquer edifício (tenha ou não a forma característica de igreja, de casa ou outra) ou local destinado à prática de atos religiosos, ao funcionamento de um culto ou de uma seita qualquer”. Rubens Gomes de Sousa,<sup>167</sup> quando membro da comissão elaboradora do Código Tributário Nacional, propôs que tal limite fosse veiculado no âmbito regulamentar. “Especificamente, o que eu propunha”, comentou o grande mestre, “era que se dissesse, na lei complementar, ‘templos de qualquer culto, assim entendidos exclusivamente os edifícios destinados à celebração do rito religioso’”. A sugestão, como sabido, não foi aceita.

Esse isolamento geográfico dos “templos de qualquer culto”, para restringir o benefício aos impostos incidentes sobre a estrutura física, sobreviveu à emenda constitucional nº 1/69 (alínea “b”, do inciso III, do artigo 19) e foi mantido na Constituição Federal de 1988, que os relacionou na alínea “b”, do inciso IV, do artigo 150.

A novidade, entretanto, ficou por conta do § 4º, do artigo 150 do novel regime, que, ao restringir a imunidade ao patrimônio, mas também à renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da “entidade” mencionada na alínea “b”, assumiu tratar-se de um benefício dirigido à pessoa jurídica e não apenas à sua estrutura física.

Em verdade, o constituinte de 1988 bem poderia ter incluído os “templos de qualquer culto” no rol da alínea “c” (como, aliás, já havia feito o de 1946) e nenhum prejuízo disso adviria, pelo contrário. Tal como está, fica à mostra que não se deu ao trabalho de adaptar a redação da cláusula que vigorava até então à nova normatividade que pretendeu estabelecer. Feito um monge amanuense, não se atentou para o fato de que a nova carta aumentava expressamente a amplitude da imunidade que vigorava até então.

---

<sup>166</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Curso de Direito Tributário: Sistema Tributário da Constituição de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 471/472.

<sup>167</sup> SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: Parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 152.

Escusado será dizer, ainda, que seu desmazelo não parou por aí. Mais produtivo seria se ele, ao invés de registrar o termo “templo”, tivesse empregado a expressão “organizações religiosas”, como acabou fazendo o legislador ordinário ao inserir o inciso IV, no artigo 44 do Código Civil. Isso, entretanto, longe de impedir, recomenda que o hermenauta emende a falta de técnica do legislador para compreender, na alínea “b”, inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, a pessoa jurídica dedicada à atividade religiosa.

A partir da Constituição de 1988, portanto, uma interpretação restritiva da imunidade aos “templos de qualquer culto”, para abarcar no benefício apenas a estrutura física onde são realizadas as cerimônias religiosas, já não é mais possível. Todo o patrimônio, renda e serviços das organizações religiosas que estiverem imediatamente vinculados à promoção do sentimento religioso estão fora do poder de instituir impostos.<sup>168</sup>

Questão da mais alta relevância, portanto, é saber o que se pode entender por “sentimento religioso” para fins de definição do objeto essencial das organizações religiosas.

### 3.3.1 O Sentimento Religioso

A consciência de sua finitude e as mazelas de que padece durante sua existência, provocam no homem um infausto e insuportável sentimento de desorientação. Todos os homens, diz o Evangelho de Saramago, caíram em pecado, nem que fosse uma só vez, tiveram um mau pensamento, infringiram um costume, cometeram crime menor ou maior, desprezaram quem deles precisou, faltaram aos deveres. A espiritualidade e a religião

---

<sup>168</sup> O Acordo entre o Brasil e a Santa Sé (Decreto nº 7.107/2010) prevê, no artigo 3º, que: “A República Federativa do Brasil reafirma a personalidade jurídica da Igreja Católica e de todas as Instituições Eclesiásticas que possuem tal personalidade em conformidade com o direito canônico, desde que não contrarie o sistema constitucional e as leis brasileiras [...]”. No artigo 5º, deixa ainda mais clara a posição de que as imunidades subjetivas a impostos beneficiam a pessoa jurídica e não apenas a estrutura física: “As pessoas jurídicas eclesásticas, reconhecidas nos termos do Artigo 3º, que, além de fins religiosos, persigam fins de assistência e solidariedade social, desenvolverão a própria atividade e gozarão de todos os direitos, imunidades, isenções e benefícios atribuídos às entidades com fins de natureza semelhante previstos no ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os requisitos e obrigações exigidos pela legislação brasileira”. Na verdade, embora goze desse caráter didático, o acordo nada acrescentou ao direito em vigor, nos termos do artigo 150, VI, “b” e “c” e § 4º, da Constituição Federal.

permitem, em maior ou menor grau, preencher o vácuo existencial que acomete a todos, sem distinção.<sup>169</sup>

Os estudos desenvolvidos por Karen Armstrong<sup>170</sup> revelam, nesse sentido, que o homem é um animal espiritual: “De fato, há motivo para afirmar que o *Homo sapiens* é também o *Homo religiosus*. Homens e mulheres começaram a adorar deuses assim que se tornaram reconhecivelmente humanos; criaram religiões ao mesmo tempo em que criaram obras de arte. E não só porque desejavam propiciar forças poderosas; essas crenças primitivas exprimiam a perplexidade e o mistério que parecem um componente essencial da experiência humana deste mundo belo mas aterrorizante”.<sup>171</sup> Como arte, a religião constitui uma tentativa de encontrar sentido e valor na vida.

Vai daí que a muitos não bastava a ideia de um deus distante, intangível, contente na criação de tudo e de todos, e que observa os assuntos humanos de cima e de fora, alheio a toda essa angústia. E para que pudessem entrar em contato com tal realidade, aplacar-lhe a ira, admirá-la, reverenciá-la e fazê-la trabalhar para elas, as pessoas precisavam verbalizá-la, defini-la com clareza, pensá-la com características que o ser humano o percebe em si próprio, só que de forma limitada e inibida. Então surgiram as divindades mais sociáveis, participativas, capazes de ditar regras de comportamento, ouvir súplicas e a atendê-las, a perdoar os malfeitores, punir os inimigos e dar solução para as aflições humanas. Antropomorfizando-se, elas se tornaram verdadeiramente populares.

---

<sup>169</sup> Até mesmo Nietzsche admitiu que “Nós, os novos, os sem-nome, os de difícil compreensão, nós, os filhos aparecidos antes do termo de um futuro ainda não aprovado, nós precisamos, para fins novos, de um meio que seja novo, isto é, precisamos de uma nova saúde, que seja mais forte, mais aguda, mais obstinada, mais intrépida, mais alegre do que qualquer outra que tenha existido. A alma que aspira a tomar conhecimento de todos os valores que tiveram curso até aqui e de tudo o que se pôde encontrar de desejável, de visitar todas as costas deste ‘Mediterrâneo’ ideal, a alma que deseja aprender a conhecer, pela aventura da experiência mais pessoal, os sentimentos de um conquistador ou de um pioneiro do ideal, os sentimentos que tiveram antigamente artistas, santos, legisladores, sábios, devotos, adivinhos, eremitas, essa alma tem necessidade de algo acima de tudo: *a grande saúde* ... aquela que não basta ter, a que se adquire constantemente, e é necessário adquirir, por ser sacrificada, por ser necessário sacrificá-la sem cessar! ...” (NIETZSCHE, Friedrich. *A Gaia Scienza*. Tradução de Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2004. §382. p. 229)

<sup>170</sup> ARMSTRONG, Karen. *Uma história de Deus: quatro milênios de busca do judaísmo, cristianismo e islamismo*. Tradução de Marcos Santarrita. São Paulo: Companhia das Letras, 2008. p. 15.

<sup>171</sup> ARMSTRONG, Karen. *Uma história de Deus: quatro milênios de busca do judaísmo, cristianismo e islamismo*. Tradução de Marcos Santarrita. São Paulo: Companhia das Letras, 2008. p. 8.

Como explica Rudolf Otto,<sup>172</sup> estes são “conceitos claros e nítidos, acessíveis ao pensamento, à análise pensante, podendo inclusive ser definidos. Se chamarmos de *racional* um objeto que pode ser pensado com essa clareza conceitual, deve-se caracterizar como racional a essência da divindade descrita nesses atributos”.

A *racionalidade* é atributo essencial da espiritualidade, pois de alguma forma ela precisa ser apreensível. Como de resto se verifica com toda e qualquer construção da realidade, a materialização do divino se dá em um universo linguístico. “Algo só tem significado, isto é, só se torna inteligível, a partir do momento em que lhe é atribuído um nome. A palavra torna o dado experimental articulável intelectualmente, permitindo que ele apareça como realidade para o ser humano”, ensina Aurora Tomazini de Carvalho,<sup>173</sup> com maestria.

Mas a experiência religiosa não se esgota em seus enunciados racionais. Embora sejam atributos essenciais, não passam de atributos essenciais sintéticos, vez que se referem e têm validade para algo que lhes antecede, algo absolutamente *irracional*. A categoria do *Sagrado*, diz Otto,<sup>174</sup> apresenta um elemento ou um “momento” bem específico, que foge ao acesso racional, sendo algo “impronunciável”, que escapa totalmente à compreensão *conceitual*. Não possui, propriamente, identidade com a *lei moral*, já que esta se reveste de um cunho eminentemente deôntico. O aspecto a que se refere o teólogo alemão constitui um *estado psíquico* presente em todas as religiões, constituindo o seu mais íntimo cerne e, por isso, sendo-lhe fundamental. “Como essa categoria é *sui generis*, enquanto dado fundamental e primordial ela não é definível em sentido rigoroso, mas apenas pode ser discutida. Somente se pode levar o ouvinte a entendê-la conduzindo-o mediante à exposição àquele ponto da sua própria psique onde então ela surgirá e se tornará consciente”.<sup>175</sup> Para expressar este elemento *irracional* do divino, cunhou o termo “numinoso”. Não possuindo

---

<sup>172</sup> OTTO, Rudolf. *O sagrado: os aspectos irracionais na noção do divino e sua relação com o racional*. Tradução de Walter O. Schlupp. São Leopoldo: Sinodal/EST; Petrópolis: Vozes, 2007. p. 33.

<sup>173</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: O Constructivismo Lógico-Semântico*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 29.

<sup>174</sup> OTTO, Rudolf. *O sagrado: os aspectos irracionais na noção do divino e sua relação com o racional*. Tradução de Walter O. Schlupp. São Leopoldo: Sinodal/EST; Petrópolis: Vozes, 2007. p. 37.

<sup>175</sup> OTTO, Rudolf. *O sagrado: os aspectos irracionais na noção do divino e sua relação com o racional*. Tradução de Walter O. Schlupp. São Leopoldo: Sinodal/EST; Petrópolis: Vozes, 2007. p. 38-39.

clareza conceitual, o numinoso apenas pode ser descrito por sentimentos afins ou que sejam tipicamente opostos, abreviados pelo teólogo alemão, contudo, na fórmula *mysterium tremendum et fascinans*.

O *mysterium tremendum et fascinans* corresponde, pois, ao elemento oculto, não-evidente, não-apreendido, não-entendido, não-cotidiano nem familiar, o “totalmente outro”. É a *forma* como o numinoso se manifesta.<sup>176</sup> Esse algo “totalmente diferente” melhor seria descrito pelo adjetivo “misterioso” que pelo substantivo “mistério”, já que não constitui propriamente uma incógnita passível de ser decifrada, mas um contraste com tudo o que é habitual e familiar, uma contraposição ao “natural” e, por isso, “sobrenatural”; algo além do “mundano” e, por isso, “supramundano”. Enfim, o “transcendental”.

Na primeira etapa da sua evolução, é provável que o sentimento religioso tenha tomado apenas a forma de um receio demoníaco e os rituais serviam, apenas, como uma forma de súplica por proteção, de expiações e reconciliações. O desejo de se apossar do numinoso, encher-se dele como um fim em si mesmo, teria aparecido apenas em uma fase seguinte, quando passou a ser vivenciado, também, por uma classe de espiritualidade não-teísta, como é o budismo. Essa atração, esse *anseio religioso*, esse contato direto com o *sobrenatural* e com o *supramundano* é o que dá vida ao elemento fascinante do numinoso e impele os homens a cultivar sua percepção, na perpétua tentativa de atingir sua plenitude existencial.

---

<sup>176</sup> NIETZSCHE fornece magnífica representação desse fenômeno, a que chama de *inspiração* (*Inspiration*): “A noção de revelação, no sentido de que subitamente, com infável certeza e sutileza, algo se torna *visível*, audível, algo que comove e transtorna no mais fundo, descreve simplesmente o estado de fato. Ouve-se, não se procura; toma-se, não se pergunta quem dá; um pensamento reluz como relâmpago, com necessidade, sem hesitação na forma – jamais tive opção. Um êxtase cuja tremenda tensão desata-se por vezes em torrente de lágrimas, no qual o passo involuntariamente ora se precipita, ora se arrasta; um completo estar fora de si, com a claríssima consciência de um sem-número de delicados tremores e calafrios que chegam aos dedos dos pés; um abismo de felicidade, onde o que é mais doloroso e sombrio não atua como contrário, mas como algo condicionado, exigido, como uma cor *necessária* em meio a tal profusão de luz; um instinto para relações rítmicas que abarca imensos espaços de formas – a longitude, a necessidade de um ritmo *amplo* é quase a medida para a potência da inspiração, uma espécie de compensação para sua pressão e tensão ... Tudo ocorre de modo sumamente involuntário, mas como em um turbilhão de sensação de liberdade, de incondicionalidade, de poder, de divindade ...” (NIETZSCHE, Friedrich. *Ecce Homo: como alguém se torna o que é*. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 1995. p. 85-86).

Como bem observa Thiago Massao Cortizo Teraoka,<sup>177</sup> “Embora deva ser interpretada ampliativamente, a abarcar todo tipo de manifestação espiritual, o conceito de religião não pode ser confundido com ideologia, crenças políticas, ou outro tipo de manifestação intelectual do ser humano. A religião deve estar, necessariamente, ligada ao sobrenatural”.

Quando se refere ao “templo de qualquer culto” – leia-se, “organizações religiosas” – a alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal está, pois, a contemplar a pessoa jurídica constituída com o fim específico de proporcionar esse contato com a experiência religiosa, nas suas dimensões *racional* e *irracional*. Inclui, nessa medida, não apenas as entidades fundadas em crenças teístas, como o judaísmo, cristianismo e islamismo, mas também as não-teístas, como o budismo, o taoísmo e o confucionismo.

### 3.3.2 O Sentimento Religioso como Valor Positivo na Constituição De 1988

Ao julgar a ação direta de inconstitucionalidade nº 2.076-5,<sup>178</sup> o Ministro Sepúlveda Pertence agudamente observou que a locução “sob a proteção de Deus” contida no preâmbulo da Constituição Federal não é norma jurídica e, assim, perfeitamente dispensável a sua reprodução pelas Constituições estaduais. No entanto, embora constitua, nas palavras daquele magistrado, apenas uma afirmação de fato, talvez jactanciosa e pretenciosa, de que a divindade estivesse preocupada com a Constituição do Brasil, ela é um indicador preciso e irrefutável de que o sistema jurídico brasileiro encara o *sentimento religioso* como um valor positivo do Estado, justapondo-o a princípios supremos com os da democracia, igualdade e segurança.

O Estado brasileiro formado em 1988 não é confessional, como era o de 1824,<sup>179</sup> e até mesmo proíbe a estatização de cultos religiosos ou igrejas, ou a sua subvenção (artigo 19, inciso I), mas isso não significa, em absoluto, que repugne a livre opção e a

---

<sup>177</sup> TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. *A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro*. Tese de Doutorado defendida perante o Departamento de Direito do Estado (DES) da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). 2010. Inédita.

<sup>178</sup> Relatada pelo Ministro Carlos Velloso e julgada improcedente pelo Tribunal Pleno em 15.08.2002.

<sup>179</sup> O artigo 5º, da Constituição do Império previa que “A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fórma alguma exterior do Templo”.

manifestação de espiritualidade. Pelo contrário. O respeito à liberdade religiosa é valor consagrado expressamente no inciso VI, do artigo 5º, da Carta Magna sob a forma de um direito fundamental, especificamente de um *direito de defesa* contra o Estado e também contra particulares. Impõe-se um dever de abstenção, de não-interferência, de não intromissão no espaço de escolha religiosa do indivíduo e também na forma como este exercita essa sua opção. Ninguém será privado de direitos por motivo de crença religiosa, diz o inciso VIII, do artigo 5º, a revelar neutralidade do Estado nesse campo específico da espiritualidade.<sup>180</sup>

A valorização constitucional da liberdade religiosa vai além e se revela pelas inúmeras *prestações positivas* a que está obrigado o Estado nesse campo específico. A primeira delas, obviamente, é a de garantir a fruição *in natura* desse direito fundamental, impondo sua coercibilidade para reparar-lhe lesão ou afastar-lhe ameaça. Depois, alguns mecanismos foram previstos para favorecer as condições indispensáveis ao desfrute efetivo da espiritualidade. É assegurada, nos termos da lei, a prestação de assistência religiosa nas entidades civis e militares de internação coletiva (inciso VII, do artigo 5º), assim como o ensino religioso, de matrícula facultativa, constituirá disciplina dos horários normais das escolas públicas de ensino fundamental (§ 1º, do artigo 210). Também quando a Constituição Federal equipara o casamento religioso ao casamento civil (§ 2º, do artigo 226), está a confessar sua simpatia pelo sentimento religioso.

Entretanto, o ordenamento jurídico protege e estimula algo que ele não cuidou de definir. Inexiste dispositivo que veicule o que se deve entender por “sentimento religioso” ou por “religião”, e talvez isso se deva à sua manifesta complexidade. Compõe-se de elementos racionais e irracionais, e que por isso não se deixa facilmente dominar pelo Direito.

### 3.3.3 A Concorrência no Mercado: o caso dos cemitérios

Questão que soe desdobrar da imunidade a impostos atribuída ao patrimônio, renda e serviços das organizações religiosas é a que envolve os cemitérios, e sua

---

<sup>180</sup> Ao contrário do que ocorria com a Constituição de 1824, que apenas admitia eleitores que professassem a religião do Estado (artigo 95, inciso III).

menção neste estudo calha bem para confirmar a regra geral de que o benefício constitucional não alcança o exercício de atividades com a finalidade de remunerar o capital nela investido.

Ao julgar o RE 578.562-9,<sup>181</sup> o Supremo Tribunal Federal estabeleceu premissas válidas para esse exercício hermenêutico. Cuidava-se de saber, no caso concreto, se o Cemitério dos Ingleses, imóvel pertencente à Sociedade da Igreja de São Jorge e destinado ao sepultamento e culto de pessoas que professam a religião anglicana, estaria sujeito à incidência do IPTU. De acordo com o ministro relator Eros Grau, “é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas a esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida. Ainda que amigos próximos do ali enterrado possam cultuar a sua memória diante do jazigo”.

É dizer: ainda que sirvam a cunho religioso, a exploração comercial de jazigos por pessoas jurídicas que não sejam organizações religiosas, por supor a distribuição de patrimônio, não está sujeita à norma de imunidade subjetiva a impostos.

### 3.3.4 A Maçonaria e outras Entidades Filosóficas

Tramita no STF recurso interposto pelo Grande Oriente do Rio de Grande do Sul (RE 562.351-RS), onde se discute se templos maçônicos estão incluídos no conceito de “templos de qualquer culto” para fins de fruição da imunidade prevista na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal. O julgamento do caso foi suspenso após pedido de vista do Ministro Marco Aurélio, tendo os Ministros Ricardo Lewandowski (relator), Ayres Britto, Dias Toffoli e Cármen Lúcia negado provimento ao apelo.

Segundo a decisão recorrida,<sup>182</sup> “A prática Maçom é uma ideologia de vida. Não é uma religião. Não tem dogmas. Não é um credo. É uma grande família apenas. Ajudam-se mutuamente, aceitando e pregando a ideia de que o Homem e a Humanidade são passíveis de melhoria e aperfeiçoamento. Como se vê, uma grande confraria que, antes de mais nada, prega e professa uma filosofia de vida. Apenas isto”. A afirmação parte daquilo que contém a Constituição de Anderson, de 1723, formulada por Anderson Payne e Desaguillier.

---

<sup>181</sup> Julgado em 21.05.2008, Tribunal Pleno, relator o Ministro Eros Grau.

<sup>182</sup> Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível nº 70010055200. Julgada em 24.11.2004, relator o Desembargador Henrique Osvaldo Poeta Roenick.

Deveras, embora se valha de símbolos e rituais, a maçonaria se qualifica como “*uma instituição essencialmente filosófica, filantrópica, educativa e progressista*”.<sup>183</sup>

Para que faça jus à imunidade com fundamento na alínea “b”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, deverá provar, no entanto, que seu fim é o de promover o contato de seus membros com o numinoso. O fato de apenas admitir, em seu seio, “homens livres (não mulheres) e que exerçam profissão [...] que lhes assegure meio de subsistência”, sendo vedado o ingresso de analfabetos, “por não possuírem instrução necessária à compreensão dos fins da Ordem”, como observou o relator da decisão, não é causa suficiente para afastar a imunidade, pois a Constituição Federal não impõe o requisito da generalidade para outorga do benefício tributário.

De toda sorte, pesa em desfavor da pretensão da maçonaria e de outras entidades do gênero o fato de facultarem o acesso a seus rituais apenas aos iniciados, isto é, exercerem as suas atividades de maneira secreta, ao ponto de inviabilizarem a verificação do elemento fundamental para a incidência da norma de imunidade subjetiva a impostos, que é o fim religioso.

### 3.4 OS PARTIDOS POLÍTICOS E SUAS FUNDAÇÕES

Também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos e de suas fundações estão imunes a impostos. Eis o fundamento constitucional dessa conclusão:

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

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, [...] sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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.

Hesitar diante de uma definição da natureza jurídica dos partidos políticos é atitude antiga e contamina até os maiores pensadores. A razão disso está, em boa medida,

---

<sup>183</sup> Conforme descrição constante no site do Grande Oriente do Brasil ([www.gob.org.br](http://www.gob.org.br)).

relacionada à incipiência das reais democracias representativas e, portanto, de seus institutos. Fenômeno que surge de simples agremiações ideológicas, sem unidade estrutural e disciplina, adquiriu bases estáveis e duradouras somente a partir do século XVIII, sobretudo após a revolução francesa. Constituídas e organizadas, vinculadas a uma doutrina, a princípios e, principalmente, à promessa de respeitá-los, tais agremiações tornaram-se partidos políticos.

Na voz de Pontes de Miranda,<sup>184</sup> partido “*é agrupamento para distribuir poder, democracia, liberdade e igualdade; portanto, para a ação*”. Ação essa, no entanto, que pressupõe a própria vontade de conquistar o poder, o constituído, o institucionalizado; enfim, o “poder estatal”. Não se distribui poder sem poder, de modo que a finalidade primária do partido político será sempre assumi-lo.<sup>185</sup> Logo, se determinadas situações políticas, religiosas, intelectuais, morais e econômicas, predeterminam a difusão dos homens pelos diversos partidos políticos, ou seja, se tais instituições representam as múltiplas unidades de consciência que estão inseridas em uma comunidade jurídica, a causa democrática, materializada na *opinião da maioria*, colocará Estado e partidos políticos em simbiótica relação. Se os Estados se formaram apesar dos partidos, hoje já não se consegue imaginar um sem o outro.

Pois é justo tal simbiose que suscita a histórica polêmica quanto à posição jurídica que ocupam os partidos políticos no contexto Estado-Sociedade. Segundo alguns, eles seriam mesmo um órgão do Estado.<sup>186</sup> Entre os brasileiros, juristas do porte de Aliomar

---

<sup>184</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967 – Com a Emenda nº 1, de 1969*. Tomo 4. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974, p. 605.

<sup>185</sup> Maurice Duverger observa que os partidos políticos têm uma dupla gênese: uma *interna* e outra *externa* aos órgãos de poder. Na primeira, “grupos parlamentares” teriam sido formados, de início, e os “comitês eleitorais”, em seguida, para enfim estabelecer-se uma ligação permanente entre esses dois elementos. Na segunda, os partidos teriam sido formados por uma “instituição preexistente”, como as sociedades de pensamento, os clubes populares e os jornais. Para estes últimos, explica o cientista político, “conquistar assentos nas assembleias políticas é o essencial da vida do partido, sua razão de ser e o objetivo supremo de sua existência”. No entanto, ele entende que, para os primeiros, “a luta eleitoral permanece muito importante, mas ela não é senão um dos elementos da ação geral do partido, um dos meios que êle emprega, dentre outros, para realizar seus fins políticos” (DUVERGER, Maurice. *Os partidos políticos*. Trad. de Cristiano Monteiro Oiticica. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970. p. 32). O que as lições de Duverger revelam é que, tanto em um caso, como no outro, o fim principal do partido será, sempre, deter o poder estatal.

<sup>186</sup> Vide, a respeito, CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 315.

Baleeiro<sup>187</sup> defendiam essa concepção “estatal” de partido político. Suas lições, dadas na década de 1950, refletiam posição um tanto firme no Direito positivo e que durou ainda um bom tempo. Basta ver que o Código Eleitoral de 1950 (Lei nº 1.164, de 24 de julho de 1950, art. 132), a Lei Orgânica dos Partidos Políticos que lhe procedeu (Lei nº 4.740, de 15 de julho de 1965, art. 2º), assim como sua sucessora (Lei nº 5.682, de 21 de julho de 1971, art. 2º), atribuíam a essas entidades, de maneira expressa, a condição de “pessoa jurídica de direito público interno”.

No entanto, como defendeu o Ministro Mário Guimarães em voto que conduziu o acórdão plenário do Supremo Tribunal Federal no RMS 2763/MA,<sup>188</sup> a atribuição de uma “personalidade jurídica de direito público” a eles pelo legislador ordinário não teria representado, em absoluto, a sua “estatização”. Pretendia-se, no caso concreto debatido pela Suprema Corte, saber se as pessoas naturais que agissem em nome do Diretório Nacional do Partido Social Democrático poderiam ser consideradas “autoridades públicas”. Decidiu-se que não. As razões do relator ilustram bem a controvérsia. Por isso, ainda que extensas, valem transcrição:

Que os partidos políticos sejam pessoas jurídicas, não há dúvida nenhuma. São até, porque assim os considerou a lei – art. 132, do Código Eleitoral, pessoas jurídicas de Direito Público.

É certo que, doutrinariamente, tal conceituação não é pacífica. Para uns, não passam os partidos de associações particulares para fins não lucrativos. Outros, extremados, vêem neles uma parte do Governo. A corrente coletiva os considera associações que realizam um fim público e tem, por isso, o seu funcionamento autorizado pelo Estado. V. a respeito destas controvérsias: Liñares Quintana, Los partidos políticos en los Estados Unidos, pag. 69.

Como quer que seja, no Direito brasileiro, a lei, por ato soberano do legislador, os definiu como pessoas jurídicas de Direito público interno.

Dáí deflui, porem, e necessariamente, que eles sejam o próprio poder público, ou exerçam função delegada do poder público, condição sine qua non para que se constituam autoridade, nos termos da lei 1.533?

<sup>187</sup> “Os partidos políticos são ‘instrumentos de govêrno’, entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal. A Constituição os prevê expressamente e lhes comete a missão de peças integrantes do govêrno do país, através da representação proporcional (art. 134). Não se concebe, normalmente, partido político para fins privados”. (BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7 ed. revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 330).

<sup>188</sup> Julgado em 27.05.1955.

Os partidos não são o poder público. Só isso ocorre nos países totalitários em que, por haver um só partido, Governo e partido se confundem. Nos mais países, não. [...]

G. Ferri classifica o partido, na complexidade de seus elementos estruturais e funcionais, como um poder. Mas linhas adiante frisa que é ‘poder político’ apenas. – V. Studi sui partiti politici, pag. 170.

Os partidos vivem ao lado dos Governos ou contra eles. A atividade que exercitam é pré-governo. Atuam como poder constituinte. Não como poder constituído. Aspiram o Governo. Não são ainda governo. Burdeau, numa fórmula feliz, diz que os partidos ocupam o subsolo do edifício constitucional. Vencedores embora a sua ação não vai além de indicar as pessoas que julgam dignas de compôr o Governo. Estas, em bôa doutrina constitucional, uma vez empossadas, não exercem a sua missão como representantes dos partidos, mas em nome da nação inteira. É a soberania da nação que lhes confere autoridade. Não o poder dos partidos. Não tendo os partidos soberania, os seus dirigentes não se hão de reputar autoridades públicas. Falta-lhes a força de império.

Não obsta que sejam os partidos pessoas jurídicas de Direito Público. Nem todas as pessoas jurídicas de Direito Público dispõem do império. [...]

Não há constituição alguma – salvante as totalitárias, já disse, que inclua o partido entre os órgãos do Governo. Muitas, como as sucessivas constituições francesas e a Constituição Americana, de todo em todo os ignoram. Outras só se referem aos partidos incidentalmente para dizer quais os proibidos. Tal a Constituição da Alemanha Ocidental, no art. 21; da Baviera, nos arts. 15 e 62; do Sarre, art. 8; da Hungria, no art. 56. Está neste grupo a Constituição Brasileira de 46, nos arts. 119 e 141 parágrafo 13. [...]

Não sendo os partidos um poder constitucional, nem órgãos do Governo, há indagar, para o efeito do mandado, se recebem como alguns órgãos para-estatais, delegação do Estado.

Dá-se a delegação quando um órgão ou Poder, tendo função que lhe é própria a realizar, entrega a sua execução a outro Poder ou a outra pessoa. [...]

É preciso, porem, para que haja delegação que a função delegada esteja dentro das atribuições do poder delegante.

Ora, as funções desempenhadas por um partido político não podem constituir delegação porque jamais pertencem ou pertenceram ao Estado.

Qual é a missão dos partidos políticos? Escolher os candidatos e fazer-lhes a propaganda assim de seus nomes como de suas ideias.

Ainda que o Estado a autorize e lhe reconheça utilidade, essa não é função do Estado. Não se pode, portanto, dizer que é delegada pelo Estado. É simplesmente autorizada ou mesmo incentivada. Não delegada.

Os dirigentes dos partidos políticos, pois que não receberam delegação alguma, não são autoridades. Contra os seus atos, nos termos do art. 1º da lei 1.533, não caberá mandado de segurança.

Dessa forma, se os partidos políticos almejam o “poder estatal”, isso significa que não o possuem. Quando o obtém, já não o exercem em nome do partido, mas em nome do povo. Nessa condição, seriam meros *agentes de acesso* do povo ao poder; não por si,

frise-se de passagem, mas por meio de seus filiados eleitos.<sup>189</sup> Portanto, não são órgãos de Estado.<sup>190</sup>

Canotilho,<sup>191</sup> concordante com a tese de que partidos políticos e Estado são realidades jurídicas imiscíveis, radicaliza para negar, até mesmo, que um partido político possa ter natureza de “direito público” ou que sejam “órgãos do povo”, vale dizer, a personificação absoluta da vontade popular, capaz de exercê-la de maneira autônoma e independente. Essa mesma posição guardava Silveira Neto,<sup>192</sup> muito antes de a notável obra do catedrático português ter recebido sua primeira edição.<sup>193</sup>

<sup>189</sup> Tal posição, aliás, infirmaria a tese segundo a qual o registro dos estatutos sociais dos partidos políticos no Tribunal Superior Eleitoral como condição para sua personificação, como se previu na Emenda Constitucional nº 25, de 15 de maio de 1985, seria o bastante para entender que alguma Constituição brasileira “incorporou” os partidos políticos aos quadros do Estado.

<sup>190</sup> A opinião era compartilhada por juristas como GOFFREDO TELLES JUNIOR. Segundo ele: “*partido político* é uma associação de pessoas, instituída para a conquista do Governo por meio do voto popular, ou para participar do Governo e nele influir; ou, ainda, para dele discordar, fazendo-lhe oposição, sempre com o anseio de realizar ideais de bem-comum que motivam sua existência. [...] Os partidos políticos são agrupamentos que se apresentam *com um programa de aspirações de cunho social*, e que, para realizá-lo, almejam eleger, apoiar ou combater, o Presidente da República, os Governadores dos Estados Federados, os Prefeitos Municipais, os Senadores, os Deputados e os Vereadores. Querem ter arrimo popular e força política suficiente para decidir da nomeação e exoneração de Ministros, de Secretários de Estado e de outras autoridades do primeiro e segundo escalão do Governo Federal e dos Governos Estaduais e Municipais, assim como chefes de autarquias e de empresas estatais, além de servidores públicos para cargos em comissão e para funções de confiança. [...] Enfim, o que anelam é o Poder. ‘São instrumentos de luta pela conquista do poder’, diz Burdeau. Querem que o poder do povo se exprima por seu intermédio. Querem que o poder do Povo seja *seu*, ou melhor, que o seu poder seja, precisamente, o *poder do Povo*.” (TELLES JUNIOR, Goffredo. *O Povo e o Poder – O Conselho do Planejamento Nacional*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 81)

<sup>191</sup> Para Canotilho: “A *constitucionalização dos partidos* ou “incorporação constitucional dos partidos” (Hesse) implicaria que eles deixassem de ser apenas uma realidade sociológico-política para passarem a ser entidades jurídico-constitucionalmente relevantes. O reconhecimento de relevância jurídico-constitucional de modo algum corresponde à sua ‘estatização.’ [...] Além de não serem órgãos estaduais ou constitucionais, os partidos não devem ser qualificados como *corporações de direito público*, pois embora lhes seja constitucionalmente atribuída uma função política, nem por isso se pode falar de um ‘estatuto singular de direito público’. Do *estatuto subjectivo* deriva a sua caracterização como *associações de direito privado* às quais se reconhecem direitos fundamentais (na medida em que sejam aplicáveis a pessoas colectivas)”. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 316)

<sup>192</sup> “O partido não é organismo ou sociedade; os elementos que o formam não estão ligados do mesmo modo que os indivíduos que compõem as pessoas morais ou jurídicas. É uma reunião de pessoas que possui um caráter artificial, com o fim de disciplinar e coordenar a atividade política”. (SILVEIRA NETO. *Teoria do Estado*. 6 ed. São Paulo: Max Limonad, 1978, p. 229)

<sup>193</sup> A concepção de que os partidos políticos não são, a rigor, os depositários soberanos do interesse público pode ser revelado nas seguintes considerações feitas por Miguel Reale: “[...] mais relevante do que todo o aparelho institucional é o comportamento dos próprios cidadãos, quer por seus atos,

A “privatização” dos partidos políticos, ou melhor, sua “despublicização” retomou sua clareza no Direito brasileiro com a promulgação da Constituição Federal de 1988. Pelo § 2º, do seu art. 17, a aquisição de sua personalidade jurídica passou a se dar “na forma da lei civil”. Assim, o art. 2º, da Lei nº 5.682/71, perdeu validade e os partidos jurídicos voltaram a se sujeitar às regras previstas na Lei nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916 (Código Civil), especialmente àquelas relativas às “associações”.<sup>194</sup> Com a Lei nº 9.096, de 19 de setembro de 1995, os partidos políticos foram declarados, expressamente, “pessoas jurídicas de direito privado”, recebendo, inclusive, tratamento autônomo em relação às “associações” (art. 16, inciso III, do Código Civil).<sup>195</sup>

Cumprir destacar, entretanto, que essa “privatização” dos partidos políticos não significou que passariam eles a deter as mesmas liberdades conferidas pela Constituição Federal às pessoas jurídicas de direito privado ditas “ordinárias”. Por exercerem funções públicas, ao lado do conjunto de direitos que lhes foi outorgado se encontram uma série de restrições que os diferenciam das demais pessoas de direito privado, como a proibição ao recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros e a necessidade de prestar contas à Justiça Eleitoral.

Konrad Hesse,<sup>196</sup> nesse particular, acaba por definir os partidos políticos como um *tertium genus*, interposto entre “pessoas jurídicas de direito público” e “pessoas jurídicas de direito privado”. Afirma, de um lado, que: “Se o *status* dos partidos não pode ser

quer por sua vigilância constante e corajosa em prol dos valores democráticos. Cabe, com efeito, a cada um de nós cumprir espontaneamente as leis, bem como denunciar as tentativas de substituição da vontade da lei pelo arbítrio dos líderes partidários ou dos órgãos governamentais.” (REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 12)

<sup>194</sup> Decreto nº 21.076, de 24 de fevereiro de 1932, art. 99, “1”. Depois, a Lei nº 48, de 4 de maio de 1935, no art. 166, dizia que seriam partidos políticos os que houvessem adquirido personalidade jurídica nos termos da lei. O art. 167, § 3º, “a”, indicava que os partidos políticos com personalidade jurídica deveriam ter seus estatutos registrados nos termos do art. 18 do Código Civil.

<sup>195</sup> A redação original do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) não previa os partidos políticos no rol de pessoas jurídicas de direito privado. Essa suposta omissão apenas foi suprimida com a Lei nº 10.825, de 22 de dezembro de 2003. O mesmo entendimento prevaleceu na legislação espanhola. Na exposição de motivos da Lei Orgânica 8/2007, está consignado que “Los partidos políticos son asociaciones privadas que cumplen una función pública trascendental en nuestro sistema democrático al ser instrumentos de representación política y de formación de la voluntad popular.”

<sup>196</sup> HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, pp. 149/150.

o de um órgão estatal, então isso não justifica, em vista de suas tarefas constitucionais, que a situação jurídica dos partidos não seja outra que aquela de uma associação privada”. De outro, conclui que “Nisso se manifesta que o *status* jurídico-constitucional dos partidos políticos é um *status público* singular. Este encontra sua raiz não no âmbito da estatalidade organizada, senão naquele âmbito de transição do ‘não-estatal’ e ‘estatal’, que é o campo de formação da unidade política [...], dentro do qual tarefa e atividade dos partidos políticos, todavia, ressaltam-se essencialmente da atividade de outros fatores da ‘formação preliminar da vontade política’, por exemplo, das ligas ou da imprensa”.

Conquanto neguem o cunho estatal dos partidos, Canotilho,<sup>197</sup> Gilmar Mendes, Inocêncio Mártires Coelho e Paulo Gustavo Gonet Branco também reconhecem que eles são figuras peculiares. Afirmam, então, que “Embora se afirme o caráter privado do partido sob a Constituição de 1988, é certo que o seu papel, enquanto instituição que exerce relevante função de mediação entre o povo e o Estado, confere-lhe características especiais e diferenciadas, que não se deixam confundir com uma simples instituição privada”.<sup>198</sup>

### 3.4.1 As Finalidades Essenciais dos Partidos Políticos

Os partidos políticos são imunes de impostos, apenas e tão-somente porque representam o *canal* entre o povo e o poder estatal. Giovanni Sartori adverte, nesse sentido, que tanto os sistemas partidários como os sistemas de partido de Estado desempenham uma “função canalizadora”, e que um aspecto importante dessa canalização está no fato de que ambos os sistemas oferecem “canais de comunicação”. A questão, assim, é saber *quem fala e quem ouve*. Um subsistema de partidos, diz o cientista político italiano, viabiliza a “comunicação expressiva”, isto é, permite aos cidadão se comunicarem *com* o Estado. Inversamente, um sistema de partido de Estado oferece uma rede de “comunicação planejada” para a comunicação *com* a sociedade. O primeiro “liga o povo a um governo proporcionando um sistema de comunicação expressivo que mantém o Estado sob controle”; o segundo, “liga

---

<sup>197</sup> “A sua função de *mediação política* – organização e expressão da vontade popular (art. 10.º/2), participação nos órgãos representativos (art. 114.º/1) e influência na formação do governo (art. 187.º/1) – indica o reconhecimento de uma *qualidade jurídico-constitucional diferenciadora* das associações partidárias em relação às simples associações privadas”. (Op. cit. p. 316).

<sup>198</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 769.

o governo ao povo pela criação de um sistema de comunicação autoritário que mantém os cidadãos sob controle”.<sup>199</sup>

Havendo a Constituição Federal brasileira instituído um sistema pluripartidário, em que os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado, aproveita-nos saber que possuem, também, essa “função expressiva”. Função, como reforça SARTORI,<sup>200</sup> que não é vista apenas como “transmissão de mensagens”, já que manter as autoridades informadas quanto aos sentimentos dos cidadãos poderia ser resolvido pela institucionalização das pesquisas de opinião. Os partidos políticos servem para engrenar as “vozes” dos cidadãos num mecanismo – institucionalizado – de retaliação e imposição.

Em suma, portanto, no sistema partidário brasileiro é *essencial* que um partido político tenha a propriedade de *canalização* e também de *expressão*. Essas são suas finalidades essenciais. O que lhes extrapolar, será apenas uma *finalidade secundária*.

### 3.4.2 A Regularidade dos Partidos Políticos

Quando o Estado elege a democracia como um valor a ser concretizado, todos os eventuais obstáculos a ela devem ser previstos, ponderados e devidamente removidos. A imunidade dos partidos políticos a impostos representa, nesse passo, não mais que a remoção de um desses possíveis embaraços. Isso porque, não constitui, nem a garantia de que o partido político irá sobreviver, o que está bem mais relacionada à organização e competência de seus membros, tampouco de que irá se multiplicar, o que depende de um sólido sistema social de classes,<sup>201</sup> menos ainda de que a própria democracia será preservada,

---

<sup>199</sup> SARTORI, Giovanni. *Partidos e sistemas partidários*. Tradução de Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar; Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1982. p. 79-80.

<sup>200</sup> SARTORI, Giovanni. *Partidos e sistemas partidários*. Tradução de Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar; Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1982. p. 80. Confirma essa conclusão os inúmeros dispositivos da Constituição Federal que outorgam legitimidade aos partidos políticos com representação parlamentar para a contestação de atos praticados em nome do Estado, a exemplo dos artigos 5º, LXX, “a” e 103, VIII.

<sup>201</sup> Segundo Hannah Arendt, “O colapso do sistema de classes significou automaticamente o colapso do sistema partidário, porque os partidos, cuja função era representar interesses, não mais podiam representá-los, uma vez que sua fonte de origem eram as classes. [...] A queda das paredes protetoras das classes transformou as maiorias adormecidas, que existiam por trás de todos os partidos, numa grande massa desorganizada e desestruturada de indivíduos furiosos que nada tinham em comum exceto a vaga noção de que as esperanças partidárias eram vãs [...]”. (ARENDR. Hannah.

e o exemplo negativo é dado pelos regimes totalitários estabelecidos pelos partidos nazista e comunista.

Por esse motivo, parece correta a lição de Misabel Derzi,<sup>202</sup> que retira a exoneração dos partidos políticos (no caso brasileiro, sob a forma de *imunidade*) do campo das chamadas *ontológicas*, isto é, daquelas que constituem “consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio” e, nessa qualidade, “teriam de ser deduzidas ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna”.

Em todo caso, o fundamento último das técnicas que desoneram os partidos políticos do pagamento de tributos, entre as quais se sobrepõe a imunidade a impostos, é a *manutenção da autenticidade do regime democrático-representativo*. São eles o *canal* para que o povo, em sua complexidade, alcance o poder. Para isso – e tão-somente para isso – é que devem existir. A afirmação é especialmente relevante, pois constitui o paradigma para a interpretação e aplicação concreta de todas as regras que tratem do assunto.

Se o partido político estruturar-se à vista de uma ideologia que contrarie os princípios democráticos, como a supressão das liberdades individuais, por exemplo, ou relegue a busca pelo poder estatal a um plano de ação secundário, estará ele contrariando sua própria razão de ser e, com isso, não estará habilitado a socorrer-se do benefício fiscal.

O artigo 17, parágrafo 2º, da Constituição Federal, por sua vez, determina que “os partidos políticos, após adquirirem personalidade jurídica, na forma da lei civil, registrarão seus estatutos no Tribunal Superior Eleitoral”. A leitura do dispositivo leva a crer que a Carta Magna reconhece a existência de partidos políticos desprovidos de personalidade jurídica, ou seja, de partidos políticos *de fato*. Considerando que nem mesmo a ilicitude circunstancial é capaz de viciar a relação jurídica tributária (artigo 118, I, do Código Tributário Nacional), então a pergunta que se coloca é a seguinte: esses eventuais partidos políticos *de fato* podem gozar da exoneração de impostos prevista no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal? A chave para uma resposta adequada a esse questionamento está no parágrafo 2º, do artigo 7º, da Lei nº 9.096/95, que regulamenta o artigo 17 da Constituição

---

*Origens do Totalitarismo*. Tradução de Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989. p. 364/365).

<sup>202</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993*. In: RDTributário 62. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 82.

Federal. Lá está disposto que “Só o partido que tenha registrado seu estatuto no Tribunal Superior Eleitoral pode participar do processo eleitoral”.

Dessa forma, se apenas o partido político que tenha adquirido personalidade jurídica nos termos da lei<sup>203</sup> poderá registrar-se no Tribunal Superior Eleitoral, então somente aqueles que tiverem cumprido com essas duas exigências formais estarão aptos a participar do processo eleitoral. Ora, um partido político que não reúna condições jurídicas para ser o canal de acesso do povo ao poder, em nada poderá contribuir para a *manutenção da autenticidade do regime democrático-representativo*. Logo, ainda que a entidade *de fato* seja composta por indivíduos dotados de propósitos nobres, essa irregularidade formal é suficiente para esvaziar o pressuposto da regra de imunidade subjetiva a impostos.

Por fim, embora não seja necessário que o partido político tenha representação no Congresso Nacional para usufruir da imunidade a impostos – o que é exigido, por exemplo, para que possa ajuizar ação direta de inconstitucionalidade (artigo 103, VIII, da Carta Magna) – claro está que eles devem preencher todos os demais requisitos previstos no artigo 17 da Constituição Federal.

### 3.4.3 As Fundações Criadas por Partidos Políticos

A Constituição Federal de 1988 estende a imunidade a impostos às fundações detidas por partidos políticos. Empregamos o termo detidas, porque o dispositivo constitucional utiliza, expressamente, o pronome possessivo “suas” para estabelecer o vínculo entre os partidos e as fundações. No entanto, claro está que a economia do constituinte levou-lhe ao cometimento de uma atecnia, já que as fundações não possuem donos, como ocorre com as sociedades.

Pontes de Miranda,<sup>204</sup> a propósito, observou que “No suporte fático, de que sai a fundação, não há pluralidade de pessoas, ainda quando o ato fundacional parta de pluralidade de pessoas; pois esse acto coletivo, de procedência plural, não projeta no futuro essas pessoas”. Com efeito, embora se estruture materialmente em torno de bens livres

---

<sup>203</sup> Artigo 45, do Código Civil, combinado com o artigo 114, da Lei nº 6.015, de 31 de dezembro de 1973.

<sup>204</sup> MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*. Tomo 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. p. 442.

dotados por uma pessoa, como preceitua o artigo 62, do Código Civil, a figura que dá substância jurídica às fundações é a vontade de seu fundador. O jurista alagoano, contudo, destaca que voluntas “é o que a voluntas deixou após si; a voluntas não é mais, – só sua eficácia. Tal como a luz da estrêla, que se acabou; o que se lhe vê é a luz”. Ou seja, uma fundação nasce de uma declaração de vontade do fundador, mas subsiste apesar dele. Tanto é assim, que a lei brasileira admite sua criação por testamento.

Logo, os partidos políticos poderão instituir fundações e especificar seus fins, mas não serem seus proprietários, o que não significa, em absoluto, que estão impedidos de designar os cargos a serem ocupados por membros do partido.

O Código Civil limitou os fins que podem ser atribuídos às fundações. De acordo com o parágrafo único, do artigo 62, serão eles religiosos, morais, culturais ou de assistência. Assim, seria possível entender que uma fundação com fins culturais (como um museu, por exemplo), pelo exclusivo fato de haver sido criada por partido político, estaria imune a impostos? A resposta é negativa.

As fundações instituídas por partidos políticos têm suas finalidades essenciais literalmente determinadas no artigo 53, da Lei no 9.096/94, e são elas a pesquisa, doutrinação e educação política. Neste caso, a imunidade subjetiva a impostos lhes socorre.

Nada impede, todavia, que o partido político institua uma fundação com outro fim dentre aqueles permitidos pelo Código Civil. Se a fundação tiver objetivos religiosos ou de assistência social, a imunidade lhes será garantida pelo próprio texto constitucional, mas por cumprir com finalidades expressamente imunes.

Se, por outro lado, tiver fins morais ou culturais, sem qualquer relação direta com pesquisa, doutrinação e educação política, então a imunidade não se lhes aplica. Não é o mero fato de ter sido criada por um partido político que outorga à fundação o direito subjetivo de não pagar impostos. Fosse assim, e estaria potencializada uma grave ameaça ao princípio magno da isonomia. A Constituição Federal de 1988, ao estender a essas entidades a imunidade que conferia apenas aos partidos, o fez com o propósito de ampliar os mecanismos que garantem a manutenção da autenticidade do regime democrático-representativo.

### 3.5 AS ENTIDADES SINDICAIS DOS TRABALHADORES

A União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios também não poderão instituir impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as

finalidades essenciais das entidades sindicais dos trabalhadores. Os termos dessa específica limitação ao poder de tributar são os seguintes:

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

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços [...] das entidades sindicais dos trabalhadores [...] sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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.

A imunidade subjetiva a impostos relativa às entidades sindicais surgiu com a Constituição Federal de 1988. Sua desoneração, aliás, chegou a ser negada pelo Supremo Tribunal Federal no Estado anterior, mesmo restando demonstrado, na ocasião, que o sindicato exercia atividades no campo da assistência social.<sup>205</sup>

Caracterizam-se as entidades sindicais como órgãos representativos de categoria profissional, e é esse o seu fim essencial, aquilo que o difere das demais entidades. A elas cabe “a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas”, na letra expressa do inciso III, do artigo 8º, da Constituição.

No exercício das suas prerrogativas, tem o sindicato o dever, entre outros, de participar em negociações coletivas de trabalho (artigo 8º, inciso VI), denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (artigo 74, parágrafo 2º). Por disposição expressa da legislação infraconstitucional, têm os sindicatos o dever de colaborar com o Estado, como órgãos técnicos e consultivos, no estudo e solução dos problemas que se relacionam com a respectiva categoria ou profissão liberal (artigo 513, alínea “d”, da CLT), fundar e manter agências de colocação (artigo 513, parágrafo único, da CLT).

Às entidades sindicais, pois, cumpre a finalidade de representação e negociação. Quer perante o Estado, quer perante os particulares, cabe às entidades sindicais atuar como intérpretes das pretensões dos grupos à frente dos quais se põe e cujas reivindicações e posições encaminhará. O poder de representar envolve o de negociar os

---

<sup>205</sup> RE nº 100.816-RJ. Julgado em 17.02.1984, Primeira Turma, relator o Ministro Oscar Corrêa.

termos e condições de emprego (artigo 4º, da Convenção nº 98, da OIT) e firmá-las por meio de contratos (acordos e convenções). Tais são as funções próprias das entidades sindicais. Tudo o mais, como o fornecimento de assistência social, lhes será uma atividade accidental.

### 3.5.1 As Entidades e Associações de Classe

Releva observar que a Constituição Federal emprega a expressão “entidades sindicais” para referir-se às pessoas imunes a impostos. Em inúmeras passagens, ladeia os termos sindicato ou sindical com “entidades de classe” e “associações” (artigo 5º, inciso LXX, alínea “b”; artigo 74, § 2º; e artigo 103, inciso IX), a demonstrar que se tratam de realidades jurídicas distintas.

O Decreto-Lei nº 5.452/43 confirma essa imiscibilidade ao proclamar que somente as associações profissionais constituídas para os fins e na forma do artigo 511 e registradas de acordo com o artigo 558 poderão ser reconhecidas como Sindicatos e investidas nas prerrogativas legais (artigo 512). Noutros termos, enquanto meras associações profissionais, ainda não são entidades sindicais, por ausência do requisito formal que representa o seu reconhecimento.

Amauri Mascaro Nascimento<sup>206</sup> ratifica essa conclusão, afirmando que “A associação não é órgão sindical, não representa a categoria, mas, apenas, os associados, não tem legitimidade para validamente assinar acordos e convenções coletivas de trabalho”.

O raciocínio do professor em tudo se aplica às entidades de classe, e serve como parâmetro hermenêutico para definição dos sujeitos abrangidos pela norma de imunidade subjetiva a impostos prescrita na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição. Para ser uma entidade sindical, é necessário que a pessoa esteja registrada no Cadastro Nacional das Entidades Sindicais Brasileiras, que procede ao exame do cumprimento de requisitos formais.

---

<sup>206</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Compêndio de Direito Sindical*. 6 ed. São Paulo: LTR, 2009. p. 298.

### 3.5.2 Entidades Sindicais dos *Trabalhadores* e não dos Empregadores

A alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição refere-se, expressamente, a “entidades sindicais dos trabalhadores”, o que poderia levar a crer que contempla toda a classe daqueles que trabalham. Contudo, não é assim. O inciso II, do artigo 8º, da Constituição, ao instituir a unicidade sindical, aparta “trabalhadores” de “empregadores”. Também o artigo 9º, ao assegurar o direito de greve, emprega o termo “trabalhadores” para indicar seus titulares. O artigo 10º igualmente se refere a “trabalhadores” e “empregadores” para indicar pessoas distintas. O inciso III, do artigo 114, incluído pela Emenda Constitucional nº 45/04, ao outorgar à Justiça do Trabalho a competência para processar e julgar as ações sobre representação sindical, extremou “trabalhadores” de “empregadores”. Os artigos 186 e 187 da Carta Magna também se referem a “trabalhadores” em oposição aos donos dos meios de produção (proprietários e produtores). Esse contraste de forças também está presente no inciso VII, do parágrafo único, do artigo 194, quando atribui a gestão da seguridade social, entre outros, a “trabalhadores” e “empregadores”, de maneira que podemos afirmar, com base no princípio hermenêutico do legislador racional, que “trabalhadores” e “empregadores” são realidades jurídicas distintas.

A norma de imunidade subjetiva a impostos que versa sobre a intributabilidade do patrimônio, da renda e dos serviços relacionados com as finalidades essenciais das “entidades sindicais dos trabalhadores” está, pois, a se referir às pessoas constituídas em prol do interesse da “classe proletária” e não dos donos do capital. Não se beneficiam dela, pois, as “entidades sindicais dos empregadores”.

Assim, para que não sejamos forçados a admitir que a Constituição Federal consagra uma clara violação ao princípio da isonomia, devemos crer que existe um critério racional de discrimine, que além disso preserva os valores constitucionais. A exigência de sindicalização patronal, nesse sentido, não nasce tanto da necessidade de confrontar a outra parte, já que a empresa é uma coalisão em si mesma no plano sindical, nele figurando como um sujeito coletivo das relações de trabalho.<sup>207</sup> Sob tal perspectiva, a necessidade de beneficiar dos sindicatos patronais por meio da imunidade de impostos seria menos visível.

---

<sup>207</sup> NASCIMENTO, Amauri Mascaro. *Compêndio de Direito Sindical*. 6 ed. São Paulo: LTR, 2009. p. 252.

### 3.5.3 Centrais Sindicais, Confederações, Federações e Sindicatos

Ao referir-se a “entidades sindicais” e não apenas a “sindicatos”, a alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal possibilitou estender a imunidade subjetiva a impostos a todas as pessoas que se enquadrem nessa definição.

O sistema jurídico brasileiro comporta uma organização sindical estratificada, tendo em sua base os sindicatos e, num patamar orgânico superior, as federações e confederações sindicais. São estes também órgãos de *representação* de categoria e, também, têm a legitimação para *negociar* em seu nome. É o que, de resto, foi estabelecido no § 2º, do artigo 611 da CLT: “As Federações e, na falta desta, as Confederações representativas de categorias econômicas ou profissionais poderão celebrar convenções coletivas de trabalho para reger as relações das categorias a elas vinculadas, inorganizadas em Sindicatos, no âmbito de suas representações”.

Dúvida maior fica por conta das centrais sindicais. São elas pessoas jurídicas constituídas pela com o fim de representar organizações sindicais (sindicatos, federações e confederações), que a ela se filiam espontaneamente. Não se limitam a representar uma determinada categoria, como suas associadas e, por isso, não se sujeitam ao princípio da unicidade sindical. Apresentam-se superpostas às categorias.

O regime jurídico das centrais sindicais foi positivado na Lei nº 11.648/08, com as atribuições e prerrogativas de coordenar a representação dos trabalhadores por meio das organizações sindicais a ela filiadas e participar de negociações em fóruns, colegiados de órgãos públicos e demais espaços de diálogo social que possuam composição tripartite, nos quais estejam em discussão assuntos de interesse geral dos trabalhadores (artigo 1º, incisos I e II). É de se reparar, pois, que as centrais sindicais não têm poderes de *representação* de categoria, tampouco legitimação para *negociar* em seu nome.

Sérgio Pinto Martins,<sup>208</sup> em avalizado magistério, também acentua que as centrais, não integram o sistema confederativo previsto na Constituição, que faz referência apenas a sindicato, federação e confederação e estabelecimento de categorias (art. 8º, II, III, IV). Por esse motivo, ensina, “não podem: (a) declara greves; (b) celebrar convenções ou

---

<sup>208</sup> MARTINS. Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 736.

acordos coletivos; (c) nem propor dissídios coletivos, pois não têm legitimidade legal para esse fim; (d) representar a categoria, nem assinar documentos em nome dela”.

De outra sorte, é preciso atentar para aquilo que determina o artigo 8º, inciso II, da Constituição Federal: “é vedada a criação de mais de uma organização sindical, em qualquer grau, representativa de categoria profissional ou econômica, na mesma base territorial [...]”. Para que não violem a proibição constitucional, é necessário sustentar que as centrais sindicais não integram o sistema confederativo e, portanto, não têm natureza sindical, mas de associações civis.

Ao decidir sobre a legitimidade das centrais sindicais para o ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade,<sup>209</sup> o Ministro Celso de Mello consignou que, “em face do ‘*vacuum legis*’ existente, e da própria omissão do constituinte que, embora podendo fazê-lo, deixou de integrar, na estrutura organizacional do sindicalismo brasileiro, as centrais sindicais, não há como equipará-las, para efeito de titularidade ativa da ação direta de inconstitucionalidade, às confederações sindicais”.

O Ministro Sepúlveda Pertence, na ocasião, confirmou a premissa, defendendo que “as chamadas centrais sindicais, na estrutura constitucional confederativa, sindicais não são: são associações civis e, a meu ver, associações nacionais de classe”. A unicidade e o sistema confederativo, observou o decano, são restrições constitucionais às organizações sindicais “*stricto sensu*”, nada tendo a ver com a sua irrestrita liberdade de associação para fins lícitos. A plena liberdade de constituição e das atividades de tais associações, concluiu, “não as converte em entidades sindicais”.

Não sendo, propriamente, entidades sindicais, as centrais sindicais não podem socorrer-se da imunidade subjetiva a impostos prevista na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal.

#### 3.5.4 Cooperativas de Consumo e Crédito Fundadas por Sindicatos

Não se beneficiam da imunidade subjetiva a impostos, ainda, as cooperativas de consumo e de crédito fundadas por entidades sindicais dos trabalhadores, conforme inciso “a”, do parágrafo único, do artigo 514, da Consolidação das Leis do

---

<sup>209</sup> ADIN 1.442-1/DF. Julgada em 03.11.2004, Tribunal Pleno, relator o Ministro Celso de Mello.

Trabalho, quando menos porque têm fins essenciais distintos das pessoas que lhe deram origem.

Não possuem, de fato, o objetivo de representar os interesses dos empregados nas relações com seus empregadores e, portanto, não são entidades sindicais.

### 3.6 INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

As instituições de educação também não podem ter o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à sua finalidade essencial tributados por impostos, por força da regra que se constrói a partir do dispositivo constitucional abaixo transcrito:

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

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação [...] sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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.

Na letra expressa do artigo 205, da Constituição Federal, a educação é “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”. A sua prestação configura, portanto, serviço público, que nos termos do artigo 209 é livre à iniciativa privada, desde que cumpridas as normas gerais da educação nacional, submetendo-se à prévia autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público. Trata-se, pois, de serviço público *não privativo*, que compete ao Estado prestar, mas que se faculta ao particular explorá-lo, ainda que com fins lucrativos.<sup>210</sup>

Educação, no contexto da Constituição Federal, deve ser compreendida não apenas como a mera instrução, mas como algo que abrange (a) o pleno desenvolvimento da pessoa, (b) o seu preparo para o exercício da cidadania, e (c) sua qualificação para o trabalho.

---

<sup>210</sup> ADIN 1.007/PR. Julgada em 31.08.2005, relator o Ministro Eros Grau.

Instituições de educação, portanto, serão aquelas que se dedicarem, essencialmente, a tais fins e a elas é que se refere o inciso “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição.

Claro está que a norma de imunidade faz referência, apenas, às instituições privadas de ensino, já que as públicas encontram-se amparadas pela regra da alínea “a”, do inciso VI e também pelo § 2º, do artigo 150. Conjugada tal assertiva com o fato de que a educação é serviço público passível de exploração no mercado, a construção da norma de imunidade subjetiva a impostos merece cuidados ainda mais especiais.

### 3.6.1 Instituição de Ensino de Línguas e Outras Entidades Culturais

O acórdão proferido pela Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal nos autos do RMS nº 24.283/DF tem o importante mérito de reafirmar que a imunidade a impostos outorgada às instituições de educação independe do valor cultural do objeto de ensino, bastando que a educação tenha por centro conhecimento técnico ou acadêmico de indubitosa seriedade.<sup>211</sup>

A questão de fundo havia sido decidida pela Corte Suprema em 1966,<sup>212</sup> e o voto do preclaro jurista Evandro Lins e Silva se destacou por dizer que: “Singularidades do ensino, quais sejam, a intensidade do estudo da língua e da literatura inglesa [...] não subtrai à agravada nenhum dos pressupostos necessários e suficientes ao gozo da imunidade constitucional”.

A Constituição Federal de 1988, ao imunizar as instituições de educação, não fez qualquer distinção em relação ao objeto do ensino, de maneira que ao intérprete não será dado fazê-la. Não visando ao ensino de valores repugnados pela ordem constitucional, mas àqueles que ela considera positivos, então tais pessoas serão destinatárias do benefício.

Dessa maneira, o termo “educação” deve ser entendido de maneira a compreender, além da educação *escolar*, assim considerada aquela formada pela educação infantil, o ensino fundamental, o médio e a educação superior (artigo 21, da Lei nº 9.394/96), a educação *extracurricular*, abrangendo instituições culturais, centros de pesquisa e tecnologia, museus, teatros, etc. Serão imunes de impostos, portanto, o patrimônio, a renda e

---

<sup>211</sup> Julgado em 09.08.2010, Tribunal Pleno, relator o Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>212</sup> AI nº 38.802/SP. Julgado em 07.11.1966, relator o Ministro Evandro Lins e Silva.

os serviços das pessoas que se dedicarem à transmissão de conhecimento, seja ele de português, de matemática, como de danças e esportes.

### 3.6.2 A não Competição no Mercado: gratuidade da educação

Afirmamos, neste estudo, que o termo “sem fins lucrativos” que deve qualificar todas as pessoas imunes a impostos relacionadas no artigo 150 da Constituição Federal não deve ser tomada de forma estrita, isto é, como a proibição de distribuir lucros ou patrimônio aos associados, mas sim de maneira mais ampla, compreendendo, também, a repulsa pela competição no mercado. Não é demais repetir que o sistema constitucional brasileiro eleva a igualdade de concorrência como um valor supremo, que deve ser preservado a todo custo.

Assim, conquanto à primeira vista possa parecer que bastará às instituições de educação não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou receitas, a qualquer título, para que fruam do benefício constitucional da imunidade a impostos, a afirmação deve vir acompanhada de mais uma condição, que é *não competir no mercado*.

Importa ressaltar que também as instituições de educação *com fins lucrativos* cooperam na concretização do direito social à educação, de maneira que a mera ausência de fins lucrativos não implica, obviamente, em critério jurídico válido para discriminar uma da outra em matéria fiscal. Sem fins lucrativos não é, definitivamente, sinônimo de preços módicos, e o lucro, por si, é um valor positivo na Constituição Federal.

Ademais, simplesmente obrigar a reversão dos recursos financeiros nos objetivos institucionais para a outorga da imunidade subjetiva a impostos significa, no mais das vezes, o investimento em patrimônio imobilizado, resultando, por conseguinte, em enormes empresas, capazes, assim, de dominar mercado.

Dessa forma, para resguardar de maneira adequada o princípio da livre concorrência, resta concluir que as atividades educacionais devem ser gratuitas ou, quando menos, altamente subsidiadas.

Em verdade, bem seria possível ler as expressões entidade de educação e assistência social contidas na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150, da Constituição num só fôlego, para dizer que se tratam de finalidades da mesma pessoa. Isso, é óbvio, em relação às entidades de educação, que também devem ser assistenciais, e não necessariamente o contrário. Far-se-ia, dessa maneira, uma interpretação conciliatória da assistência social, para

abranger nela também a educação, o que é em tudo viável diante do que dispõe o art. 203, mormente nos seus incisos II, III e IV, como demonstraremos a seguir.

### 3.7 INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Por fim, foram apartados da tributação por impostos o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais das instituições de assistência social. Os termos da exoneração são os seguintes:

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

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições [...] de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

§ 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.

Em recente artigo, J.J. Gomes Canotilho<sup>213</sup> defendeu que o reconhecimento e a garantia dos *direitos sociais* passaram à dimensão estruturante do próprio princípio democrático. A afirmação se apoia na constatação de que uma democracia não se constrói com fome, miséria, ignorância, analfabetismo e exclusão.<sup>214</sup> De fato, se é certo que mais pura será a democracia quanto mais pessoas tiverem reais possibilidades de participar em governo, não parece possível dissociar-se o processo democrático das práticas destinadas a garantir níveis essenciais de prestações sociais, de modo a radicar uma igualdade substancial de acesso entre as pessoas.

Sabedor disso, o constituinte de 1988 estruturou um regime democrático consubstanciando esse objetivo de igualização por via dos direitos sociais e da

---

<sup>213</sup> CANOTILHO. José Joaquim Gomes. *O Direito Constitucional como Ciência de Direcção: o núcleo essencial de prestações sociais ou a localização incerta da socialidade (Contributo para a reabilitação da força normativa da "constituição social")*. In: Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 22, fev. 2008. [www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao022/Jose\\_Canotilho.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao022/Jose_Canotilho.htm). Acessado em 2.9.2008.

<sup>214</sup> "El hombre puede estar dispuesto a morir por la libertad más, seguramente, no de hambre. La sociedad que quiere ser libre no debe exponer sus miembros a tal alternativa". (WALLICH, Henry C. *El costo de la libertad*. Madrid: Civitas, 1960).

universalização das respectivas prestações (saúde, previdência e assistência sociais, educação e cultura).<sup>215</sup>

No que respeita às medidas tendentes a garantir o *bem-estar social*, a atual Constituição inovou ao ampliar, quando menos explicitar, a relação de objetivos visados pelo Estado ao praticar assistência social. De acordo com o artigo 203 da Carta Magna, a assistência social será prestada a quem dela necessitar, “independentemente da contribuição à seguridade social”, e visará à “proteção à família, à maternidade, à infância à adolescência e à velhice”; “amparo às crianças e adolescentes carentes”; “promoção da integração ao mercado de trabalho”; “habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária”; e a “garantia de um salário mínimo de benefício mensal” à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem real estado de pobreza.

Importa observar, nesse sentido, que as Constituições brasileiras (exceção feita à Carta de 1891, que não tratou expressamente do assunto), sempre apontaram a assistência social como um dever do Estado. É certo, no entanto, que por se tratarem de disposições vagas, neutralizadas pelas omissões da legislação infraconstitucional, acabavam por legitimar o Estado a praticar assistência social através de obras emergenciais, quase benevolentes, o que lhes rendeu a pecha de demagógicas e populistas.<sup>216</sup>

Ademais, o arquétipo de Estado de bem-estar social inspirado nas propostas de Keynes, apesar de haver se mostrado importante nas décadas de 1930 e 1940 para sanar dificuldades emergenciais, mostrou-se impraticável em longo prazo. O modelo interventivo consolidado a partir da Segunda Guerra Mundial foi, de fato, intensamente censurado a partir da década de 1970 por uma facção da elite intelectual, de orientação claramente reformista, na qual se inseriam, dentre outros, Fred Hirsch, Ernst Friedrich Schumacher, Herbert N. Woodward, Eugen Loeb, Daniel Bell e Peter Drucker. Para esses pensadores, alguns representantes da chamada “Nova Esquerda” e outros pertencentes a uma ala considerada

---

<sup>215</sup> Cfe. AFONSO DA SILVA. José. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. p. 129.

<sup>216</sup> Pontes de Miranda, ao comentar o § 4º, do artigo 175 da Constituição de 1967, destacou que: “A regra jurídica do art. 175, § 4º, não é apenas programática. A expressão ‘instituirá’ mostra-o bem. Mas onde a sanção? A ênfase do legislador constituinte – assistência à maternidade, à infância e à adolescência, *excusez du peu!* – sem a lei que, executada, crie os serviços e os realize, os faça funcionar e obrigue o Poder Executivo a mantê-los, cairá no vácuo.” (MIRANDA. Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967*. Tomo 6, 2 ed. São Paulo: RT, 1972. p. 332).

“conservadora”, o *welfare-state* tal como posto conduziria a um colapso dos padrões de organização sócio-econômicos<sup>217</sup> que demandava, por isso, uma redefinição do próprio papel do Estado. É comum nos textos daqueles autores a defesa de um Estado concentrado apenas nas funções de planejamento e coordenação, e preocupado em delegar a execução de tarefas públicas para outras instâncias operacionais, em especial para o setor da sociedade civil chamado não-lucrativo (*not-for-profit*), por sua já então crescente importância econômica, eficiência operacional e maior flexibilidade.<sup>218</sup>

A *privatização* dos processos de produção de *bens públicos essenciais*, legitimada pela disseminação do conceito de responsabilidade social, mostrava-se, numa clara reinterpretção do liberalismo clássico,<sup>219</sup> como a forma de se otimizar a garantia dos direitos sociais já institucionalizados e, ao mesmo tempo, reduzir-se o impacto das políticas assistenciais no tamanho do Estado.

---

<sup>217</sup> James Buchanan defendeu que, quando o Estado pratica a assistência social, as pessoas passam a temer a responsabilidade que teriam que assumir caso fossem libertadas das “correntes do controle coletivo”. Isso, segundo o Nobel de Economia, traria consequências desastrosas que superariam o déficit orçamentário para, num próximo passo, vilipendiar as próprias instituições liberais que hoje parecem naturais à sociedade ocidental, como o direito à propriedade privada (BUCHANAN. James. *Restoring The Spirit of Classical Liberalism*. Disponível em: <[www.fee.org/publications/notes/notes/Restoring.asp](http://www.fee.org/publications/notes/notes/Restoring.asp)>. Acessado em 2.9.2008).

<sup>218</sup> Daniel Bell apontou, já na década de 1970, que “[...] o setor não-lucrativo representa a área mais significativa de criação de novos empregos, isto é, de verdadeira expansão e não de deslocamentos. Entre 1950 e 1960, o setor não-lucrativo foi responsável por mais de 50% dos novos empregos [...]” (BELL, Daniel. *O Advento da Sociedade Pós-Industrial: uma tentativa de previsão social*. Tradução Heloísa de Lima Dantas. São Paulo: Cultrix, 1977. p. 170).

<sup>219</sup> José Antônio Pimenta Bueno, o Marquês de São Vicente, ao analisar o artigo 179, da Constituição de 1824, anotou que: "O governo, em circunstâncias ordinárias, não tem a obrigação de sustentar ou manter os particulares, nem ele teria recursos para cumprir essa tarefa; eles devem viver de sua indústria e previdência. Em casos, porém, excepcionais, ou de calamidades públicas, de peste, inundação, secas, falta de colheitas, grandes incêndios, ou outros males semelhantes, é dever da sociedade socorrer os seus membros, ir em seu auxílio, dar-lhes a sua proteção; não é só o dever social, como a humanidade, e o próprio interesse da segurança pública, o exige imperiosamente. Em casos especiais os socorros públicos vão amparar os nacionais, mesmo no país estrangeiro, como prescreve o nosso regimento consular. Além dos socorros diretos, um governo ilustrado ministra outros muitos valiosos mediamente, pela proteção com que anima e auxilia os hospitais de caridade, os asilos de expostos e de mendigos, e muitos outros estabelecimentos pios. Seu zelo pelo estabelecimento de caixas econômicas, de bancos de socorro em favor das classes pobres, de montepios, e outras instituições de previdência, é uma outra proteção valiosa outorgada aos cidadãos que têm poucos recursos, e que assim obtêm novas vantagens e benefícios de sua sociedade, que se moralizam, e conseguem meios de melhor educar seus filhos e amparar suas famílias" (BUENO. José Antônio Pimenta. *Direito público brasileiro e análise da constituição do império*. (1857) Brasília: Senado Federal, 1978, p. 431).

A tensão entre a ampliação dos direitos sociais, de um lado, e o conseqüente estremecimento das relações sócio-econômicas, de outro, abriu, também no Brasil, espaço para uma reformulação do modelo de Estado de bem-estar social. A Seção da atual Constituição Federal reservada à Assistência Social foi promulgada num contexto histórico em que os Estados ocidentais reconheciam seu dever de produzir bens sociais, mas delegavam a execução das respectivas políticas à iniciativa privada.<sup>220</sup>

Assim, ainda que as instituições privadas de assistência social houvessem merecido atenção das Constituições Federais desde 1946 através de regras imunizantes,<sup>221</sup> foi somente com o atual sistema jurídico que se repartiu com elas o encargo constitucional de concretizar as políticas de assistência social. As entidades privadas passaram a ser o *meio* expressamente eleito pela Constituição de 1988 para consecução desse *fim específico*, a elas competindo, em conjunto com os Estados e Municípios, a coordenação e execução dos programas assistenciais, conforme art. 204 da Carta Magna.<sup>222</sup> A opção do constituinte por formalizar a participação das entidades privadas na concretização da assistência social revelou, quando não a assunção de que o Estado é, por natureza, ineficaz no cumprimento

---

<sup>220</sup> Quando instado a concretizar medidas para concretização da assistência social, o Ministério da Administração e Reforma do Estado – MARE formalizou o seguinte discurso: “A redefinição do Estado é um tema de alcance universal nos anos 90. No Brasil, essa questão adquiriu importância decisiva, tendo em vista o peso da presença do Estado na economia nacional. Tornou-se, conseqüentemente, inadiável o equacionamento da questão da reforma ou da reconstrução do Estado que, se por um lado já não consegue atender com eficiência a sobrecarga de demandas a ele dirigidas, sobretudo na área social; por outro já dispõe de um segmento da sociedade, o terceiro setor, fortalecendo-se institucionalmente para colaborar de forma cada vez mais ativa na produção de bens públicos”. (BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado/Secretaria da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, Cadernos MARE da reforma do estado. v.2., 1997, p. 7-8).

<sup>221</sup> A legislação infraconstitucional, antes da imunidade conferida pela Constituição de 1946, já previa uma série de benefícios às entidades privadas de assistência social (v.g. Decreto-lei nº 525, de 1.7.38 e Decreto-lei nº 5.697, de 22.7.43).

<sup>222</sup> “Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social; II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

Parágrafo único. É facultado aos Estados e ao Distrito Federal vincular a programa de apoio à inclusão e promoção social até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, vedada a aplicação desses recursos no pagamento de: I - despesas com pessoal e encargos sociais; II - serviço da dívida; III - qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiados”.

dessas etapas, ao menos o reconhecimento, agora em nível constitucional, de que a atuação direta da iniciativa privada é indispensável para garantir-se, com eficiência e amplitude, direitos sociais mínimos à população.

### 3.7.1 Interpretação *Conciliatória* dos Fins da Assistência Social

A Constituição de 1988, conforme mencionado, tratou da assistência social como um valor do Estado e relacionou expressamente seus objetivos. Ao interpretá-los, no entanto, o STF acabou por conferir-lhes amplitude maior do que uma análise literal do artigo 203 daria. O Ministro Moreira Alves, por ocasião do referendo à liminar concedida nas ADIN 2.028-5 e 2.036-6 DF, assim decidiu:

Do exame sistemático da Constituição, verifica-se que a Seção relativa à Assistência Social não é exauriente do que se deve entender como Assistência Social, pois, além de não se referir a carentes em geral, mas apenas a família, crianças, adolescentes, velhos e portadores de deficiência sem sequer exigir de todos estes que sejam carentes, preceitua, em seu artigo 203, que ela se fará independentemente de contribuição à seguridade social, a indicar que será gratuita, o que só se compatibilizará com o disposto no parágrafo único do artigo 149 – que permite que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam contribuições cobradas de seus servidores para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social – se se entender que, para a Constituição, o conceito de assistência social é mais amplo não só do doutrinário, mas também do adotado pelo artigo 203 para disciplina específica prevista nele e no dispositivo que se lhe segue.

De fato, o cunho nitidamente social da Constituição leva a inferir que a assistência social deve abranger, não só aquilo que uma interpretação rasa do artigo 203 denotaria, mas todas as necessidades vitais do hipossuficiente, e dentre essas necessidades, explicou o Ministro Moreira Alves, “encontram-se as relativas à saúde e também à educação, esta como meio para atender a objetivos visados pelo artigo 203, como amparo às crianças e adolescentes carentes e à promoção da integração no mercado de trabalho”.

Além disso, é importante observar que a Suprema Corte, ao decidir pela imunidade das entidades fechadas de previdência privada que não contam com o financiamento por parte dos respectivos beneficiários, incluiu no conceito de assistência social também as prestações de natureza *previdenciária*, o que demonstra a viabilidade de uma interpretação *conciliatória* da Seguridade Social, de modo a integrar na expressão

“assistência social” as prestações na área da saúde e da previdência. Essa conclusão culminou na edição da Súmula 730 da Corte Suprema, nestes termos: “A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários”.

Afasta-se, com isso, a exegese separatista de que a Seguridade Social seria dividida em três partes estanques, sem intercomunicação ou integração. Protege-se a velhice (assistência social) com programas previdenciários e planos de saúde (previdência e saúde).<sup>223</sup> Promove-se a integração da pessoa ao mercado de trabalho (assistência social) com programas profissionalizantes (educação).

Portanto, serão entidades de assistência social aquelas que tiverem por finalidade a concretização de, pelo menos, um dos objetivos expressamente referidos no artigo 203 da Constituição Federal ou, ainda, dos direitos à saúde, à educação e à previdência.

### 3.7.2 O Requisito da Gratuidade

Se o direito constitucional positivo elevou o bem-estar social à condição de valor fundamental da República, quando o Governo pratica diretamente a assistência social, o faz no estrito cumprimento de uma obrigação típica do Estado brasileiro.<sup>224</sup> Ao agirem por *delegação*, as entidades privadas praticam a assistência social em verdadeira *substituição* a tal obrigação. Apresentam-se, nesse passo, como a *longa manus* das pessoas políticas e o fato de serem constituídas sob a forma de *empresas privadas* não lhes retira a condição de produtoras de *bens públicos* destinados à consecução do bem-estar de pessoas carentes.

A prestação dos serviços de assistência social por entidade beneficente é, assim, a consequência jurídica decorrente de um *estado de fato jurídico*, que é simplesmente

---

<sup>223</sup> Cfe. MARTINS. Ives Gandra da Silva. *Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 94 (julho). São Paulo: Dialética, 2003. p. 64.

<sup>224</sup> Roque Antonio Carrazza defende que “A assistência social tanto pode ser prestada pelo Estado, como por entidades filantrópicas (pessoas jurídicas de direito privado). Constitucionalmente falando, tais entidades secundam o Estado na realização do bem comum. Noutras palavras, avocam atribuições, no campo da assistência social, que são típicas do Poder Público.” (CARRAZZA. Roque Antônio. *Direito Tributário Constitucional*. CARRAZZA, Elizabeth Nazar (Coord.) São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 44).

ser-se entidade beneficente de assistência social. Na medida em que uma determinada pessoa jurídica constitui-se sob a forma de “entidade de assistência social” e requer o reconhecimento jurídico dessa sua natureza, isso, por si, confere ao Estado o direito de exigir-lhe o cumprimento de seu objeto social. Tanto é assim, que os órgãos do Ministério da Justiça e da Previdência e Assistência Social, a Receita Federal do Brasil e o Ministério Público representarão ao Conselho Nacional de Assistência Social o descumprimento, pelas entidades beneficentes de assistência social, de seus objetivos sociais (§ 2º, do art. 7º, do Decreto no 2.536/98), fato esse que implicará a descaracterização da entidade como tal e a consequente perda de seu certificado de entidade beneficente de assistência social.

No fio desse raciocínio, temos que o artigo 203 da Constituição Federal prescreve que “A assistência social será prestada a quem dela necessitar, *independentemente de contribuição* [...]”, a indicar que será gratuita.

Importa reconhecer que a gratuidade das prestações no âmbito da assistência social como característica fundamental das entidades privadas a que se refere o art. 203 e, por conseguinte, aquelas listadas na alínea “c”, do inciso VI, do artigo 150 da Constituição, é tema que envolve ferrenha discussão.<sup>225</sup> O Ministro Marco Aurélio, ao deferir a liminar pleiteada nas ADIN nºs 2.028-5 e 2.036-6 DF, apontou que “a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente”. Aliomar Baleeiro,<sup>226</sup> cujas lições inspiraram tal decisão, defendeu que “não perde o caráter de instituição de educação e assistência social a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros”.

Os excertos transcritos, colhidos por amostra, têm, em comum, o fato de admitirem, também, o exercício de atividades remuneradas por parte das entidades de assistência social sem que isso lhes retire o benefício da imunidade. Avançando-se nesse sentido, o benefício seria conferido em um universo marcado pela existência de empresas com fins lucrativos fornecendo os mesmos serviços, como é o caso específico dos hospitais, o que não é admissível à luz da Constituição de 1988.

---

<sup>225</sup> Confira-se, a propósito, acórdão 292/2007, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União (processo 013.757/2004-1, Rel. Min. Marcos Vinícios Vilaça, sessão 7.3.2007).

<sup>226</sup> BALEEIRO. Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense. 1973. p. 109.

A leitura da regra veiculada pelo artigo 203 da Constituição de 1988, somada ao princípio da livre concorrência, induz à conclusão de que se praticará *assistência social*, tão-somente, quando inexistir contraprestação pelos serviços prestados. Havendo cobrança, de assistência social não se tratará e, portanto, impossível a incidência da regra de imunidade subjetiva a impostos. De resto, é isso o que se pode extrair do entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal no verbete 730.

## CONCLUSÕES

Ao cabo deste estudo, chegamos a um modelo hermenêutico das imunidades subjetivas a impostos previstas no artigo 150 da Constituição Federal que lhes permite por em equilíbrio com o princípio magno da igualdade, nas suas especiais vertentes da generalidade da tributação e da livre concorrência.

No percurso, vimos que Estado brasileiro, ao se comprometer com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com o desenvolvimento nacional, com a erradicação da pobreza e da marginalização, assim como com a redução das desigualdades sociais e regionais, necessita de recursos monetários para atender às suas despesas. Por ser a sua atuação no campo das atividades econômicas em sentido estrito uma exceção por força da própria escolha constitucional, a realização e o desenvolvimento de seus objetivos estariam invariavelmente comprometidos, não fosse a possibilidade de uma participação da iniciativa privada na cobertura dessas necessidades financeiras. Nessa medida, o pagamento de impostos apresenta-se como um verdadeiro *dever fundamental*, a ser cumprido por todos, na proporção dos fatos presuntivos de riqueza que exteriorizarem (*generalidade da tributação*).

Observamos, também, que a Constituição Federal eleva a livre concorrência como um princípio da ordem econômica, e isso significa que o Estado não pode intervir sobre o mercado de maneira a beneficiar um competidor em detrimento de outro que se encontre em situação equivalente (*neutralidade fiscal*). Assim, uma vez que a carga tributária tem íntima relação com o custo dos produtos e serviços oferecidos no mercado, a construção das normas que impliquem a desoneração de impostos, como são as de imunidade subjetiva, deve ser feita de modo a preservar o equilíbrio concorrencial.

Logo, embora a Constituição proíba a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços – eventos claramente presuntivos de riqueza – relativos a determinadas pessoas, tais regras devem ser pensadas a partir de um sistema que, de um lado, demanda a generalidade na tributação e, de outro, exige a manutenção de igualdade nas condições de competição por mercado.

A partir dessa perspectiva, não é possível sustentar a tradicional maneira de se enfrentar o tema das imunidades subjetivas a impostos, justificando-as como instrumentos predestinados a garantir certos direitos fundamentais, sabidamente os relacionados ao equilíbrio federativo, à religião, à política, ao trabalho, à educação e à assistência social, e,

nessa condição, merecedores de uma interpretação de tal modo generosa, que torna em tudo irrelevante saber se o correspondente resultado porá em risco o equilíbrio entre os valores prestigiados na Constituição Federal.

A Constituição Federal é um todo harmônico, e que não pode ser lida em tiras. Esse é o mantra do intérprete constitucional. As imunidades subjetivas a impostos precisam ser construídas num contexto amplo, consciente e responsável, que compromete o resultado da hermenêutica com os propósitos benevolentes do constituinte, mas também com a certeza de que a evolução dos valores democráticos e republicanos levou à impossibilidade de se tratar de forma desigual pessoas que se encontrem em situação equivalente.

A jurisprudência da Suprema Corte, embora ventilada por incipientes, porém promissores ares de mudança, parece ainda não haver despertado para essa realidade. Seu posicionamento sobre o tema, evidenciado na Súmula 724, transforma as imunidades subjetivas a impostos em um benefício tão amplo, que todo o patrimônio (aqui incluindo os bens móveis e imóveis, ainda que sujeitos à circulação econômica), renda ou serviços das pessoas relacionadas no inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal, desde que constituam fonte de receita para a consecução dos respectivos objetivos sociais, não poderá ser objeto de impostos federais, estaduais, distritais e municipais. Ignora, com isso, que muitos desses bens, rendas e serviços produzidos pelas pessoas imunes são similares, quando não idênticos, aos produzidos e prestados por outras que, entretanto, estão sujeitas à tributação. Em uma economia de mercado, onde a alta carga tributária é fator determinante na composição dos preços, qualquer desoneração em favor deste ou daquele participante irá potencializar o abuso do poder econômico e seus notórios efeitos colaterais. Ademais, despreza que a outorga de benefícios fiscais a uns, significará, invariavelmente, a sobrecarga tributária de outros.

Embora certas pessoas relacionadas no inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal atraiam mais simpatia que outras, facilitando a tarefa de fundamentar ou contestar o benefício tributário que lhes foi conferido, o fato é que o constituinte não fez qualquer distinção, e todas são igualmente imunes a impostos que, de outra sorte, incidiriam sobre os seus patrimônios, rendas e serviços. Contudo, a preservação do delicado equilíbrio entre os mandamentos constitucionais exige uma profunda revisão da clássica perspectiva que se tem dos dispositivos que veiculam aquelas exceções.

Assim é que, ao reconstruirmos a norma do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal para harmonizar o benefício tributário com o magno princípio da

igualdade, nos seus especiais ramos da generalidade da tributação e da livre concorrência, precisamos observar algumas premissas.

A primeira delas é a de que, por constituírem uma vedação ao poder de tributar, as imunidades subjetivas a impostos são normas de mera aplicação, ou seja, qualquer lei que venha dispor sobre elas terá, quando muito, um caráter conformador, de explicitar aquilo que pode ser deduzido do próprio texto constitucional.

A segunda é a de que as pessoas ímunes não podem ter “fins lucrativos”, o que, para fins de incidência das normas de imunidade subjetivas a impostos, significa que elas não podem (a) distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, e também (b) empregar seu patrimônio ou serviços, assim como auferir renda em competição no mercado.

A terceira é a de que os termos “patrimônio”, “renda” e “serviços” empregados no artigo 150 referem-se a materialidades de impostos previstos na Constituição. A “renda” das pessoas ímunes não poderá ser tributada pelo correspondente imposto da União Federal, e os seus “serviços” pelos impostos dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Já a materialidade “patrimônio” deve significar os atos de *propriedade* e, quando menos, de *posse* de bens e direitos, riquezas estas que compõem aquele termo econômico na sua parte ativa, excluindo-se do benefício, portanto, os impostos que incidem sobre todos os demais atos, como os de circulação e importação.

A quarta premissa é a de que tanto o patrimônio, como a renda e os serviços, para serem ímunes a impostos nos termos do artigo 150, VI, da Constituição Federal, devem estar *imediatamente* vinculados às finalidades essenciais das pessoas beneficiadas. Por conseguinte, a imunidade subjetiva a impostos não alcança fontes de renda que não digam respeito, propriamente, às atividades que constituem o âmago, o eidos, a essência dos sujeitos relacionados nas alíneas “a”, “b” e “c” de tal dispositivo constitucional. O bem ou direito cedido a terceiros, a renda ou receita proveniente de alguma exploração comercial, por não obedecerem a tal requisito, devem ser normalmente tributados.

Esses quatro pilares, conformadores do que podemos chamar de um modelo constitucional das imunidades subjetivas a impostos, aparelham o intérprete para enfrentar os infundáveis e complexos desdobramentos que o tema evoca. Permitem construir mecanismos mais eficientes de controle do exercício da competência tributária, seja pelo legislador, seja pelo administrador, seja pelo juiz.

**REFERÊNCIAS**

AFONSO DA SILVA, José. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Carlos dos Santos; NEPOMUCENO, F.; TENÓRIO, Igor. **Dicionário do Imposto de Renda**. v. 1. São Paulo: IOB-Thompson, 2004.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARENDT, Hannah. **Origens do Totalitarismo**. Tradução de Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

ARMSTRONG, Karen. **Uma história de Deus: quatro milênios de busca do judaísmo, cristianismo e islamismo**. Tradução de Marcos Santarrita. São Paulo: Companhia das Letras, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. In: **Revista de Direito Tributário**. n. 55. São Paulo: Revista dos Tribunais.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

\_\_\_\_\_. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7 ed. Revista e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

\_\_\_\_\_. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

\_\_\_\_\_; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 2001.

BARROSO, Luís Roberto. **Temas de direito constitucional**. 2 ed. Tomo 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

\_\_\_\_\_. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**. 2 ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

BECCARIA, Cesare. **Dos Delitos e das Penas**. 11 ed. Tradução de Torrier Guimarães. São Paulo: Hemus, 1995.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963.

BELL, Daniel. **O Advento da Sociedade Pós-Industrial: uma tentativa de previsão social**. Tradução de Heloísa de Lima Dantas. São Paulo: Cultrix, 1977.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária: uma introdução metodológica**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado/Secretaria da Reforma do Estado. Brasília: Ministério da Administração e Reforma do Estado, **Cadernos MARE da reforma do Estado**. v. 2, 1997.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Direitos humanos: percepções da opinião pública: análises de pesquisa nacional**. VENTURINI, Gustavo (Org.). Brasília: Secretaria de Direitos Humanos, 2010.

BRUNA, Sérgio Varella. **O Poder Econômico e a Conceituação do Abuso em seu exercício**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

BUCHANAN, James. **Restoring The Spirit of Classical Liberalism**. Disponível em: <[www.fee.org/publications/notes/notes/Restoring.asp](http://www.fee.org/publications/notes/notes/Restoring.asp)>. Acesso em: 02 set. 2008.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Mandado de segurança: comentários às Leis nº 1.533/51, 4.348/64 e 5.021/66**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BUENO, José Antônio Pimenta. **Direito público brasileiro e análise da constituição do império**. (1857) Brasília: Senado Federal, 1978.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O Direito Constitucional como Ciência de Direção: o núcleo essencial de prestações sociais ou a localização incerta da socialidade (Contributo para a reabilitação da força normativa da “constituição social”). In: **Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre**, n. 22. Disponível em: <[www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao022/Jose\\_Canotilho.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao022/Jose_Canotilho.htm)>. Acesso em: 02 set. 2008.

\_\_\_\_\_. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos: um estudo sobre a imunidade da empresa brasileira de correios e telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. 2 tir. São Paulo: Malheiros, 2003.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Constitucional**. CARRAZZA, Elizabeth Nazar. (Coord.). São Paulo: Max Limonad, 1999.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASÁS, José Osvaldo. El principio constitucional de generalidad en materia tributaria. **Revista Iberoamericana de Derecho Tributario**. n 1. Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1996.

CAVALCANTI, Themístocles Brandão. **A Constituição Federal Comentada**. 2 ed. Rio de Janeiro: José Konfino Editor, v. 4, 1953.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1958.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **ICM: competência exonerativa: convênios de estados – imunidades, isenções, reduções e diferimento**. São Paulo: RT, 1982.

COLOMBO, John D. Commercial Activity and Charitable Tax-Exemption. In: **Illinois Public Law and Legal Theory Research Paper Series**. Research Paper n 02-16. Illinois: University of Illinois College of Law, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CRESPI, Carlos Eduardo Corrêa. Imunidade das entidades beneficentes de assistência social aos tributos recepcionados pelo art. 240 da CF/88. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 16. n. 83, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional nº 3, de 1993. In: **RD Tributário 62**. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

DORIA, Antonio de Sampaio. **Direito Constitucional**. São Paulo: Max Limonad, v. 4, 1960.

DUARTE, José. **A Constituição Brasileira de 1946: exegese dos textos à luz dos trabalhos da assembleia constituinte**. Rio de Janeiro: Editora Livraria Sulina, v. 3, 1947.

DUVERGER, Maurice. **Os partidos políticos**. Tradução de de Cristiano Monteiro Oiticica. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1970.

Encíclica Pacem In: **Terris**. Disponível em  
<[http://www.vatican.va/holy\\_father/john\\_xxiii/encyclicals/documents/hf\\_j-xxiii\\_enc\\_11041963\\_pacem\\_po.html](http://www.vatican.va/holy_father/john_xxiii/encyclicals/documents/hf_j-xxiii_enc_11041963_pacem_po.html)>. Acesso em: 10.maio.2012.

- FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **A democracia possível**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 1978.
- FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1996.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 4 ed. Buenos Aires: Depalma, v. 1, 1987.
- GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. Técnicas convencionales en el ámbito tributario y ayudas de estado. In: **Técnicas convencionales en el ámbito tributario: perspectivas de derecho interno, comparado y comunitario**. Barcelona: Atelier, 2007.
- GORDILLO, Agustín. **Tratado de Derecho Administrativo**. Tomo 2. 3 ed. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: **Imunidades Tributárias**. MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- \_\_\_\_\_. **Planejamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- HESSE, Konrad. **Elementos de Direito Constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre, 1998.
- HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.
- JARACH, Dino. **Curso Superior de Derecho Tributario**. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, 1969.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de Renda – os Conceitos de Renda e de Disponibilidade Econômica e Jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LIMA, Rui Cirne. **Princípios de Direito Administrativo**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda e Alterações Fundamentais**. v. 2. São Paulo: Dialética, 1998.

\_\_\_\_\_.; MARTINS, Ives Gandra da Silva. et. al. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: (Lei nº 5.172, de 25.10.1966). NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord). Rio de Janeiro: Forense, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 94 (julho). São Paulo: Dialética, 2003.

\_\_\_\_\_. **Teoria da Imposição Tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 16 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 18 ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3 ed. 12 tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Administrativo**. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Tomo 6. 3 ed. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1960.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967 – Com a Emenda nº 1, de 1969**. Tomo 3. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967 – Com a Emenda nº 1, de 1969**. Tomo 4. 2 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

\_\_\_\_\_. **Comentários à Constituição de 1967– Com a Emenda nº 1, de 1969**. Tomo 4, 2 ed. São Paulo: RT, 1972.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Privado**. Tomo 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Curso de Direito Tributário**: sistema tributário da constituição de 1969. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

\_\_\_\_\_. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

\_\_\_\_\_. Elementos de Direito Tributário. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Notas taquigráficas do III Curso de Especialização em Direito Tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MOREIRA, Cristina Lino. **Tributabilidade do Serviço Público.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Tributação e Política Fiscal. In: **Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito.** v. 1. São Paulo: Noeses, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Coimbra: Almedina, 1998.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Compêndio de Direito Sindical.** 6 ed. São Paulo: LTR, 2009.

NIETZSCHE, Friedrich. **A Gaia Scienza.** Tradução de Jean Melville. São Paulo: Martin Claret, 2004.

\_\_\_\_\_. **Ecce Homo:** como alguém se torna o que é. Tradução de Paulo César de Souza. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

OTTO, Rudolf. **O sagrado:** os aspectos irracionais na noção do divino e sua relação com o racional. Tradução de Walter O. Schlupp. São Leopoldo: Sinodal/EST; Petrópolis: Vozes, 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário:** constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2000.

REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias.** São Paulo: Saraiva, 1998.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.** 6 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1990.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SARAMAGO, José. **História do certo de Lisboa.** São Paulo: Companhia das Letras, 1989.

SARTORI, Giovanni. **Partidos e sistemas partidários.** Tradução de Waltensir Dutra. Rio de Janeiro: Zahar; Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1982.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

SERRANO, Carmelo Lozano. **Exenciones tributarias y derechos adquiridos.** Madrid: Tecnos, 1988.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

SILVEIRA NETO, **Teoria do Estado**. 6 ed. São Paulo: Max Limonad, 1978.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: parte geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

SOUTO, Marcos Juruena Villela. **Desestatização**: privatização, concessões, terceirizações e regulação. 4 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

TELLES JUNIOR, Goffredo. **O Povo e o Poder – O Conselho do Planejamento Nacional**. São Paulo: Malheiros, 2003.

TERAOKA, Thiago Massao Cortizo. **A Liberdade Religiosa no Direito Constitucional Brasileiro**. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

TIMASHEFF, Nicholas Sergeyeitch. **Teoria Sociológica**. Tradução de Antônio Bulhões. 2 ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1965.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. **Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

VANONI, Enzo. **Naturaleza y interpretación de las leyes tributarias**. Tradução de J. Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. 7 ed. Buenos Aires: Depalma, 1998.

WALLICH, Henry C. **El costo de la libertad**. Madrid: Civitas, 1960.

**ANEXO**

ANEXO A  
SÚMULAS DO STF

**STF. 73:** A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, "a", da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais.

**STF. 74:** O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais (vide observação). Foi tacitamente revogada pela **Súmula 583** - Promitente comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano.

**STF. 75:** Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão "inter vivos", que é encargo do comprador.

**STF. 76:** As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, "a", Constituição Federal.

**STF. 324:** A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas.

**STF. 336:** A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento.

**STF. 468:** Após a emenda constitucional 5, de 21/11/1961, em contrato firmado com a União, Estado, Município ou autarquia, é devido o imposto federal de selo pelo contratante não protegido pela imunidade, ainda que haja repercussão do ônus tributário sobre o patrimônio daquelas entidades.

**STF. 591:** A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

**STF. 724:** Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

**STF. 730:** A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.