

IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS - Escopo e Incompreensão

JOSÉ MANOEL DA SILVA

Sócio Fundador do IBDT

1. A imunidade constitucional é vedação ou supressão da competência de tributar que a Carta Magna estabelece no art. 150, VI, sendo certo que os doutrinadores classificam tais vedações em recíprocas, genéricas e específicas. A literatura a respeito da matéria, no Brasil, é reduzida. O prof. Aliomar Baleeiro escreveu monografia sobre as limitações ao direito de tributar, obra aliás divulgada pela Editora Forense. Igualmente, Ruy Barbosa Nogueira enfeixou seus pareceres em opúsculo denominado “Imunidades”, já no regime da Constituição de 1988. Também se encontra algo a respeito no “Curso de Direito Tributário” escrito por Cretela Júnior, ed. Forense.

2. No direito alienígena, a matéria foi largamente versada sob o título de fato gerador negativo nos casos em que se não enxerga a incidência do tributo por força constitucional. O direito alemão costuma salientar que a vedação de tributos na atividade econômica das instituições educativas ou assistenciais é expediente de que lança mão o legislador constituinte. Mas a matéria se encontra mais largamente discutida em S. de Bujanda em seu tratado sobre “Derecho y Hacienda”, no qual bem elucida o que ele denomina exonerações tributárias. Evidentemente, o que se percebe é que o art. 150 da CF/88 coloca a imunidade como um limite ao poder de tributar. E, por isso, se entende que a disciplina desses limites há de ser versada de modo peculiar ao nosso sistema tributário.

3. Dentro do tratamento doutrinário da imunidade, tem-se que a Dra. Yonne Dolácio de Oliveira esmiuçou os aspectos mais relevantes da matéria, conforme se vê da Resenha Tributária nº 09/92, já abordando as modificações introduzidas no texto dos preceitos constitucionais relativos à vedação. E outros trabalhos, como da lavra de Gandra Martins e de Marilene Talarico Martins Rodrigues, como se pode ler na Resenha Tributária 10/92. Igualmente, há um trabalho que cuida do assunto no compêndio intitulado “Curso de Direito Tributário”, vol. I, de autoria de Edgard Neves da Silva, à pg. 237, sob o título de “Imunidade e Isenção”. Este último foi publicado em 1993.

4. Não é demais observar que Aliomar Baleeiro, na 5ª ed., Forense, do livro intitulado “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, à pg. 187, assinala que “o SESI não é imune ao ICM (Rec. Ext. 75.505, Trigueiro, 23/03/73, RTJ 65/575)”. Portanto, já se havia manifestado o STF no sentido de que, o exercício de atividade de índole econômica se encontrava sujeito ao imposto estadual. Hoje, no dizer de Nilton Latorraca, in “Direito Tributário”, 13ª ed., Atlas, há de observar-se que: “Nos seis parágrafos do art. 150, a Constituição restringe o limite de imunidade de acordo com o objetivo constitucional, que procura beneficiar apenas as finalidades essenciais do poder público e das entidades beneficiárias dessas imunidades, excluindo da imunidade os serviços públicos concedidos e a exploração das atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, e as atividades das demais entidades que não se relacionem com as suas atividades essenciais”.

5. O exame da matéria leva o intérprete a considerar as imunidades compatíveis com as finalidades essenciais das entidades educativas e assistenciais como exoneração de caráter instrumental, eis que importam na realização das finalidades precípua dos entes beneficiários, como o SESI. Tirante a parte referente às atividades econômicas relacionadas à competição econômica ou empresarial, como o exercício da mercancia, continua de pé a imunidade específica instrumental das chamadas entidades de fins educativos e assistenciais. Ora, as associações ou órgãos destinados a finalidade de prestação de serviços não podem sujeitar-se a impostos, à luz da vedação constitucional ora lembrada e prevista no art. 150 do CF/88. Mister fazer-se ressalva quanto às imunidades denominadas instrumentais relacionadas às finalidades essenciais dos entes particulares, sem fins lucrativos, de modo expresso no acordo que eventualmente se firmar com o Poder Fazendário.

6. A imunidade, para surtir efeito, há de consubstanciar-se em texto constitucional. E é certo que toda ordenação se põe na medida em que busca um fim. Daí o haver assinalado Lopes da Costa que para dispor é indispensável um fim. Não se concebe ordem sem finalidade. Se assim o é, por correto que a inserção do instituto da imunidade no teor constitucional tem um objetivo ou fim. Não se admite o acolhimento no discurso legal constitucional de um comando sem que nele insitamente se encontre uma finalidade. Rubens Gomes de Sousa, fazendo notável estudo sobre a imunidade prevalecente para o papel, enfatizou ao início de seu parecer que toda imunidade tem um sentido finalístico.

7. Em vários passos, a Constituição Federal/88 fez alusão à imunitas. Por exemplo, o texto do art. 150, VI, letra “c”, segundo alguns estudiosos, houvera modificado a redação dos preceitos anteriores da Constituição/67. No entanto, a arguição de mudança da legislação ou da lei constitucional que passe a reger de modo diferente a relação jurídica, é imperioso apurar-se “sine ira ac studio” a procedência dessa alegação, pois a jurisprudência dos pretórios exige se faça ou se apresente disfarçavelmente a efetivação de mudança substancial, a ponto de reformular o discurso legislativo, tal como está no ERE nº 83.225, do STF. Mas não foi o que se fez “in casu”. Em verdade, faz-se a justaposição dos textos referentes à pseudo mudança, nenhuma alteração se vislumbra: o caput do art. 150 da CF/88 coincide com a redação mais enxuta do art. 19 da CF/67; o inciso III, letra “c”, da CF/88, não diverge da correspondente letra “c”, do inciso III, da CF/67, apenas aquele acrescido das expressões “sem fins lucrativos”; o § 4º do art. 150 da CF/88 encontra símele do art. 14 do CTN, assim expressas: “são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. No dizer de Gandra Martins, in “Comentários à Constituição do Brasil, vol. VI, tomo I, pp. 184/185, todos os requisitos foram recepcionados pela atual CF/88, ficando certo, ainda, que as expressões “sem fins lucrativos” estão implicitamente contempladas no texto anterior. E é curial que os requisitos do artigo 14 do CTN vigoram regularmente, hoje. Assim, falar-se em mudança de legislação constitucional pelo fato de se aludir a “finalidades essenciais” em lugar de “diretamente relacionadas com os objetivos institucionais das entidades” é o mesmo que emprestar novo perfil e nova estrutura, à base de filigranas.

8. Com efeito, a imunidade é vedação ou é impotência constitucional e, no sentir de Souto Maior Borges, in “Isenções Tributárias”, 1969, é matéria ontologicamente constitucional e é na Constituição Federal que há de ser tratada. Por isso é que os requisitos complementares se põem na legislação paraconstitucional. A imunidade não pode ser escamoteada, a menos que se abram as portas das denominadas limitações do poder de tributar. Maiormente em prejuízo de entidades de assistência social e educacionais, sem fins lucrativos. As próprias CC.RR. do TIT em DRT 1-032467/87, julgado em sessão de 09/03/93, sufragaram a tese aqui perfilhada. E o fizeram por votação unânime. Ou seja, vicejou no dito aresto a tese segundo a qual nenhum óbice resultara da mudança do texto constitucional relativamente ao texto constitucional anterior. As Constituições Federais, a em vigor e a anterior, fazem “pendant” quanto à inteligência da

matéria e a fraseologia nada influir respectivamente ao discurso constitucional adotado. Tanto que, embora discutindo a interferência do texto legal implicativo da chamada relação continuativa ou repetitiva do CPC, art. 471, I, de fato, no que toca à “res judicata”, está dito explicitamente que nenhum juiz decidirá novamente as questões decididas, relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio a modificação no estado de fato ou de direito. Por óbvio que a rescisão do decisum passado em julgado só é possível ou admissível na medida em que haja modificação do texto legal em que se baseara a sentença ou a “res judicata”. Se inexistiu modificação ou alteração do texto ou do discurso legal ou constitucional, não há falar-se em empeco quanto à inalterabilidade do decisum, “a fortiori” da coisa julgada, que processualmente tem força de lei. Daí o haver dito Pontes de Miranda que “relações continuativas são as reguladas por regras jurídicas que projetam no tempo os próprios pressupostos, admitindo variações dos elementos quantitativos e qualificativos. Se bem analisado o caso da imunidade relativa aos entes de assistência e educativos, no confronto sério dos textos da Constituição/88 e da Constituição/67, nenhuma alteração ou modificação houvera, quer no sentido meramente vocabular, quer no sentido exegético da fraseologia empregada no discurso constitucional. Vale dizer que, no caso do SESI, o aresto do STF quanto ao reconhecimento da imunidade do ICM, no relato de Bilac Pinto, continua a prevalecer, a menos que se pretendesse intruzir algo de novo “pro domo sua”, como normalmente se faz nas hipóteses em que o poder fazendário objetiva alcançar resultado arrecadatário de uma exação cujo fim é nefasto à coletividade. Se as entidades assistenciais ou educativas, sem fins lucrativos, prestam serviços próprios do Estado e este, ao depois de coarctada a imunidade por interpretação meramente judicial, não faz por substituir-se àquelas entidades na prestação humanitária dos benefícios suprimidos. Indiscutível que o prejuízo ou o dano acabara por demonstrar que os fins visados não eram realmente os de simples problema de arrecadação ou de fins denominados isonômicos ou igualitários. E a experiência não só está a patentear, como a proclamar que o texto constitucional, no tocante ao capítulo de assistência social, como no capítulo da educação, o modelo da linguagem constitucional não se afeiçoa à realidade brasileira, o que vem atestar aos estudiosos a existência de dois Brasís - Ainda não se compreendeu entre nós qual o sentido verdadeiro do alcance dos incentivos fiscais ou das outorgas imunitórias. Prevalece a irracionalidade da tributação de modo multifário e por vezes cumulativos, tantas e tais são as figuras tributárias usadas no sistema constitucional.