

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO
DE 1988

YONNE DOLACIO DE OLIVEIRA
Professora Associada de Direito
Tributário e Diretora do IBDT/USP

I. OBSERVAÇÕES GERAIS

As imunidades que serão consideradas são as chamadas recíprocas e genéricas do artigo 150, VI, §§ 2º a 4º da Constituição Federal.

O novo texto constitucional, quanto à abrangência, traz poucas inovações. De um lado, a extensão da imunidade para novas entidades — fundações dos partidos políticos, as sindicais dos trabalhadores (art. 150, VI, c) e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (art. 150, § 2º). De outro lado, estão excluídos da imunidade os impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou com pagamento de preços ou tarifas pelo usuário (art. 150, § 3º).

II. CONCEITO DE IMUNIDADE — NOTAS CARACTERÍSTICAS. NATUREZA JURÍDICA

1. É relevante não ter sofrido qual - quer alteração o conceito de imunidade tributária, fruto de notável desenvolvimento doutrinário acolhido por nossa jurisprudência. A Carta Magna define as imunidades tributárias como **vedações** à União, aos Estados/Distrito Federal e aos Municípios para instituir **impostos** sobre determinadas pessoas, atividades ou bens. E as coloca entre as limitações constitucionais do poder de tributar, qualificando-as como garantias asseguradas aos beneficiários.

Lembro duas definições bem conhecidas. Para BALEEIRO consistiam as imunidades em "vedações absolutas ao poder de tributar certas pessoas (subjetivas) ou certos bens (objetivas) e, às vezes, uns e outras " (Direito tributário brasileiro, 9ª. ed., p. 87). Para AMILCAR DE ARAUJO FALCÃO , " ...supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional " (Imunidade e isenção — instituição de assistência social, in RDA 66/367).

2. Sendo as pessoas, atividades ou bens exaustivamente indicados na Constituição, penso que devem ser examinadas duas notas características do conceito bem ressaltadas por AMILCAR FALCÃO: supressão da competência impositiva, por disposição constitucional.

A supressão da competência impositiva é a **supressão da competência legislativa para instituir impostos** referida no "caput" do art. 150, VI. Instituir impostos é definir, vale dizer, enumerar legalmente, com exclusividade e de modo exaustivo, as notas características do tipo legal exigidas para a criação dos mesmos. Só pode instituir impostos quem detenha a competência legislativa constitucional. A supressão desta

competência na imunidade, pela Carta Magna, importa em dois corolários: **impossibilidade da instituição do imposto** e, portanto, **do nascimento da obrigação tributária principal**. Se houver lançamento é nulo, não produzindo qualquer efeito.

A outra característica é pacífica — a supressão da competência legislativa requer mandamento constitucional pois é matéria reservada somente à Carta Magna, única fonte formal da imunidade. Se esta elimina a competência legislativa na imunidade, tem-se sob este prisma, também, duas consequências. Primeiro (como inovação), as imunidades têm permanência até a edição de nova Constituição. Note-se que não podem ser alteradas sequer por emenda constitucional, vez que a Lei Suprema qualifica-as no "caput" do art. 150 como garantias e, no § 4º, IV do art. 60, veda a proposta de emenda tendente a abolir direitos e garantias individuais. Segundo, a tipificação constitucional material das imunidades (definição das notas características), a abrangência dos impostos a que se refere e demais pressupostos são matérias reservadas à Carta Magna. Exceto os requisitos que, por mandamento constitucional, devem ser objeto de Lei Complementar (como ocorria no passado), os demais aspectos dessa tipificação supra citados não podem ser alterados quer por lei complementar, quer por lei ordinária dos entes impositores.

No que respeita as obrigações acessórias, só pode ser exigida a escrituração de receitas e despesas em livros revestidos de formalidades informadoras de sua exatidão, para controle do cumprimento dos requisitos necessários à averiguação do cumprimento dos fins institucionais, fixados em nível de lei complementar. Se está eliminada a possibilida-

de de existência da relação jurídica tributária, da obrigação tributária principal, não vejo como possa ser exigido da pessoa imune obrigações ou deveres acessórios no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos impostos excluídos pela imunidade. Em harmonia com esse entendimento correto, observe-se que os únicos deveres exigidos dos imunes são referentes ao cumprimento de obrigações tributárias de terceiros, chamados na doutrina, com acerto, de deveres instrumentais. Tem a entidade imune somente o dever de reter tributos exigidos por lei, na fonte, nos pagamentos efetuados, sob pena de adquirir a condição de responsável pelos mesmos e, ainda, de praticar atos previstos em lei assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros (art.9º, IV, § 1º do C.T.N.). A hipótese, entendo, é típica de deveres instrumentais ou de comportamento para garantia do cumprimento de obrigações tributárias principais por terceiros.

3. A natureza jurídica é de limitação constitucional do poder de tributar das três órbitas de governo, asseguradora de garantia aos beneficiários indicados na Carta Magna. Resulta daí, como já exposto, a vedação de alteração das imunidades por emenda constitucional, lei complementar, e menos ainda por lei ordinária dos entes impositores cuja competência legislativa foi eliminada. Se a imunidade é limitação constitucional do poder de tributar, sua regulação quanto aos requisitos é matéria reservada à lei complementar (art. 146, II). E, como tal regulação já está feita pelo art. 14 do C.T.N. para as antigas imunidades recepcionadas pela Constituição, não vejo como possa ser alterada, sob pena de se reconhecer para a Lei Complementar maior poder do que o outorgado à emenda constitucional. Admito que para as novas imunidades cria-

das no novo texto constitucional e acima vistas, pode a Lei Complementar criar novos requisitos, desde que não afronte os fins perseguidos pela Lei Suprema quanto à criação.

III. IMUNIDADES E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

1. O princípio da capacidade contributiva foi recolhido de modo expresso pela Constituição atual com a redação da Subcomissão de Discriminação de Rendas da Constituição de 1946 (BALEEIRO — Limitações constitucionais ao poder de tributar, 3ª. ed., p. 317):

"Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte..." (art. 145, § 1º C.F.).

Vê-se, às vezes, uma tendência à recusa da imunidade se as pessoas beneficiadas recebem e aplicam recursos pecuniários expressivos, sob a alegação de que possuem capacidade econômica. O equívoco é evidente.

Mesmo quando se faz distinção entre capacidade contributiva e capacidade econômica, considerando-se esta base daquela, nota-se que a capacidade econômica não implica necessariamente em capacidade contributiva. A Itália, na sua Constituição de 1948, assim acolheu o princípio:

"Todos tem a obrigação de contribuir para as despesas públicas na medida de sua capacidade contributiva" (art. 53, § 1º).

Já foi lembrada a crítica de MAFFEZZONI à confusão (inicial) entre capaci-

dade contributiva e econômica, com o exemplo do cidadão rico, de passagem pelo país, que "tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeito dos tributos específicos exigidos de cidadão e residentes" (CELSO RIBEIRO BASTOS e IVES GANDRA MARTINS. Constituição do Brasil, v. 6º, t. I, p. 58). De fato, a capacidade contributiva pressupõe a econômica mas a recíproca não é verdadeira. Pode haver capacidade econômica sem capacidade contributiva e os casos de imunidade constituem talvez os mais expressivos exemplos por razão peculiar.

2. As imunidades caracterizam casos de encorajamento de comportamento ou de extrafiscalidade favorecedora em decorrência de princípios e valores reconhecidos e consagrados na Lei Suprema, razão porque é desconsiderada a capacidade contributiva. AMILCAR FALCÃO já notara esse fato para os tributos extrafiscais, lembrando que a capacidade econômica (expressão da C.F./46) é então "tomada de modo negativo, de forma que a tributação se estabelece em vista de sua inexistência, ou pelo menos, com o propósito de superá-la" (Fato gerador da obrigação tributária, ed. 1971, p. 68). Também RUY BARBOSA NOGUEIRA, após assinalar a importância do aspecto econômico para a escolha do fato gerador, observara a exclusão desse regime para os chamados tributos regulatórios ou ordinatórios (Da interpretação e da aplicação das leis tributárias, 2ª. ed., 1965, p. 128). Nesse sentido escrevi que, na imunidade, ocorre heterogênesse de fins da capacidade econômica. O legislador, ao revés de buscar tirar algo dela, objetiva mantê-la incólume e mesmo incrementá-la, para que o imune possa melhor atender às suas finalidades que são as mesmas do Estado. O verdadeiro objetivo do legislador é o de resguardar essa capacidade

econômica de modo que, se inexistente, passe a existir, se existente, aumente expressivamente. Quanto maior a capacidade econômica da entidade imune, melhor para o Estado, uma vez que ela atenderá de forma mais eficiente aos fins perseguidos na Constituição (Estudos tributários em homenagem à memória de RUBENS GOMES DE SOUSA, Ed. Res. Tributária, 1974, p.p. 492/493).

O mesmo entendimento é encontrado na doutrina estrangeira. KLAUS TIPKE vê nas normas com objetivo social o domínio de outros princípios (de política social, econômica, cultural ou de saúde) que não o da capacidade de contribuição, acrescentando: " Objetivos sociais no mais amplo sentido justificam o desvio da capacidade contributiva". (Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário, in Estudos em homenagem ao prof. RUY BARBOSA NOGUEIRA, Saraiva, 1984, p.526). FRANCESCO MOSCHETTI defende, com prudência, para afastar relativismos da teoria político-social, que se observe a qualificação da capacidade contributiva à luz dos valores políticos acolhidos pelo Estado, extraíndo tais valores não das contingentes e contraditórias opções do legislador, mas da norma fundamental que vincula o próprio legislador (El principio de capacidad contributiva, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, p. 276, nota 71, final).

3. Ora, a análise das imunidades, sob qualquer aspecto doutrinário, impõe a conclusão de que a capacidade econômica é irrelevante e a capacidade contributiva afasta da para interpretação e aplicação das leis impositivas dos entes de governo. Isto porque a concessão das imunidades, no nível mais elevado da hierarquia legal, traduz o domínio de um verdadeiro esquema axiológico sobre

o princípio da capacidade contributiva, como opção firme e consciente do Estado Brasileiro. Em todas as imunidades o "telos" das normas constitucionais revela sempre esse domínio que não pode ser desrespeitado quer pelo legislador, cuja competência legislativa foi por isso mesmo suprimida, quer pelo aplicador do direito que deve respeitar essas limitações constitucionais do poder de tributar ainda que delas discorde, fugindo do desejo de fazer prevalecer seu próprio entendimento. A opção constitucional resguarda valores relevantes e, se o legislador (o mesmo valendo para o aplicador do direito) pretender anulá-la ou contrariá-la, mesmo parcialmente, corre o risco de incorrer na falta alertada por TIPKE no trabalho citado — ele passa a dirigir a economia, e acréscimo para o nosso caso, as vias escolhidas para realização da organização do Estado e da política estatal na espécie (social, econômica, cultural, educacional, de saúde, religiosa, de divulgação da livre expressão do pensamento).

Uma última palavra, em sequência, sobre a interpretação das normas constitucionais concessivas das imunidades. Prevalece a interpretação teleológica com ênfase para os princípios ou valores acolhidos, não havendo porque defender suposta interpretação estrita ou literal, como às vezes ocorre, para restringir a concessão da imunidade. O que releva é captar e atender os fins perseguidos pelas normas constitucionais asseguradoras das diversas imunidades.

IV. IMUNIDADES RECÍPROCAS

1. Imunidade das pessoas jurídicas de direito público. Diz o artigo 150, VI, a:

"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 ".

A vedação de impostos recíprocos sobre o patrimônio, renda ou serviços para a União, Estados/Distrito Federal e Municípios é a imunidade de menor rejeição pois de fácil compreensão — corolário do princípio de proteção da forma federativa do Estado Brasileiro.

2. Imunidades de autarquias e Fundações criadas e mantidas pelo Poder Público. Artigo 150, § 2º.

Segundo as regras técnicas que nortearam a elaboração do projeto da Carta Magna, a matéria disciplinada nos parágrafos configura exceções ou complementos do assunto tratado no artigo (ns. 1 e 9 da apresentação do Projeto). O § 2º do artigo 150, de um lado, estende a imunidade recíproca às autarquias e fundações públicas mas, por outro lado, limita a imunidade estendida. Diz ele:

"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" (grifei)

Não estão abrangidas por este

item as fundações dos partidos políticos e fundações privadas educacionais ou assistenciais que se regem pelo artigo 150, VI, c.c. § 4º da Constituição de 1988.

O preceito constitucional em foco refere-se tão-só às **autarquias e fundações públicas**, às quais a Carta Magna estende a imunidade das pessoas jurídicas de direito público prevista no artigo 150, VI, a. Vale lembrar que, segundo o artigo 37, XIX,

"somente por lei específica poderão ser criadas ... autarquia ou fundação pública".

Esse preceito, observa MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, embora inexistente na Constituição precedente, expressa princípio que já se deduzia do sistema (Comentários à Constituição Brasileira de 1988, v. 1, p. 257). A lei criadora da entidade imune indicará as finalidades essenciais ou destas decorrentes a que devem estar vinculados o patrimônio, a renda e os serviços imunes.

Como já assinalado, a imunidade das autarquias e fundações públicas não é ampla e irrestrita, aspecto relevante que merece atenção e já existia para as autarquias na Constituição precedente. Desvinculados ou não decorrentes das finalidades essenciais, patrimônio, renda ou serviços sofrem a incidência dos impostos. A imunidade apenas beneficia autarquias ou fundações públicas se seus patrimônios, rendas e serviços estiverem vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Válida também para as fundações públicas a lição de BALEIRO para as autarquias, ao tempo da Constituição anterior — a imunidade vigorará para

"tudo quanto for de caráter instrumen - tal ou funcional da autarquia, isto é, dos bens, rendas e serviços que a autarquia emprega como meio de desempe - nho de serviços públicos ou atividades da competência específica do Governo que a instituiu, para previdência social ou outro fim público " (Direito Tribu - tário Brasileiro, 9ª. ed., 1981, p. 102).

Sob a regência da Constituição precedente, decidiu o Supremo Tribunal Federal, corretamente no meu entender, que "São devidos tributos municipais sobre terreno baldio de propriedade de autarquias", pois, como ressaltou, não está vinculado, direta ou indiretamente, às suas finalidades essen - ciais (R.T.J. 106/789). A decisão continua aplicável pois não houve alteração no texto constitucional, sendo ela estendida às funda - ções públicas que agora são favorecidas pela imunidade recíproca com idêntica limitação.

3. Exploração de atividades econômicas excluí das da imunidade. Artigo 150, § 3º. Diz a Constituição Federal:

"Artigo 150, § 3º — As vedações do inciso VI, a e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com explora - ção de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimen - tos privados, ou em que haja contrapres - tação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador ..." (grifei).

Evidencia de pronto o § 3º estarem excluídas no caso as imunidades recíprocas (da União e demais pessoas político-adminis -

trativas internas) e, ainda, as imunidades asseguradas às autarquias e fundações públicas, vale dizer, **a exclusão da imunidade é total.** Acresce que a " ratio " da exclusão da imunidade não se vincula nem a aspecto pessoal do agente explorador nem à finalidade da exploração da atividade econômica, mas a características dessa exploração. Se ela for regida por disposições legais aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja remuneração por preços ou tarifas públicas pelo usuário, está excluída a imunidade sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com essa exploração.

No tocante à exploração da atividade econômica, ao tempo da Constituição anterior (art. 170, §§ 2º e 3º), recusava-se imunidade a empresa pública de personalidade jurídica de direito privado que explorasse atividade econômica não monopolizada; e, à guisa de argumento a contrário, admitiu-se a imunidade no caso de exploração econômica monopolizada. A Constituição de 1988 não acolheu essa distinção no § 3º do artigo 150 que, portanto, não mais prevalece. Para com - preensão da exclusão da imunidade é necessário seu exame sistemático com o art. 173 e seu § 1º.

"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, con forme definidos em lei.

§ 1º. A empresa pública, a sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica sujei - tam-se ao regime jurídico próprio das

empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias".

Se analisada a exploração da atividade econômica como produção e venda de bens, bem como a exploração de serviços públicos, nos termos do art. 173 e seu § 1º, vê-se que, se exercida por pessoas descentralizadas — empresa pública, sociedade de economia mista e outras entidades, agora, obrigatoriamente, tais pessoas sujeitam-se ao regime jurídico próprio das empresas privadas. Tal obrigatoriedade, ex vi do § 3º do art. 150 acima transcrito, implica na exclusão da imunidade no tocante a impostos sobre o patrimônio, a renda e serviços relacionados com essa exploração; acresce, mais, a ocorrência do segundo pressuposto excludente da imunidade — existência de contraprestação ou pagamento de preço ou tarifa pelo usuário.

Irrelevante, para efeito da exclusão da imunidade, na exploração da atividade econômica através de empresa pública, sociedade de economia mista e outras entidades, que tal exploração se dê mediante delegação, concessão ou outro modo qualquer porque, obrigatoriamente, essa exploração observará o regime jurídico próprio de empreendimento privado (art. 150, § 3º c.c. § 1º do art. 173). Irrelevante, também, se essa exploração se der em caráter monopolístico por qualquer dessas pessoas descentralizadas. Pense-se, por exemplo, nos monopólios do art. 177 da C.F.. A exploração econômica pela Petrobrás, sociedade de economia mista, está sujeita a regime jurídico próprio de empreendimento privado e tão-só esta característica exclui a imunidade (diferentemente da Constituição anterior, quando se admitia a imunidade na exploração da atividade monopolizada de pesquisa e lavra, negando-a, porém, para atividade de distribui-

ção que não era monopolizada — RTJ 94/843).

Ainda no que respeita a prestação de serviços, sua eventual classificação não é relevante para os fins da imunidade. E prevalece sua exclusão em qualquer modalidade de prestação indireta dos serviços pela União, Estados/Distrito Federal, Municípios (delegação, autorização, concessão ou permissão), quer o serviço seja monopolizado ou não. Veja-se, v.g., os serviços públicos da União relacionados na Carta Magna no art. 21, incisos X, XI e XII; os do Estado mediante concessão a empresa estatal, com exclusividade de distribuição, de gás canalizado e constante do § 2º do art. 25; os serviços prestados pelos Municípios, sob regime de concessão ou permissão, incluído o de transporte coletivo, ex vi do inciso V do art. 30. Basta a verificação de qualquer dos pressupostos constitucionais — exploração dos serviços sob regime jurídico próprio de empresa privada ou existência de contraprestação ou pagamento pelo usuário.

MARCO AURELIO GRECO ressaltou a abrangência da exclusão da imunidade — "isto abrange todo serviço público específico, divisível, que enseja cobrança de remuneração! Não vou entrar na discussão da natureza jurídica da tarifa. Mas o serviço público que gera preço público ou que gera tarifa não é mais imune ao I.S.S.. Como também não é mais imune ao ICMS: telefone, serviços postal, que é um serviço público típico, são remunerados por preço ou tarifa. Sendo assim, não estão mais imunes aos impostos federais, estaduais ou municipais. Ou seja, os serviços que, mesmo sendo serviços públicos, gerarem prestação ou pagamento de preço ou tarifa, estão fora da proteção da imunidade. O Município, identificando o enquadramento de qualquer

deles dentro da lista prevista em Lei Complementar, vai poder exigir o tributo respectivo" (Os tributos municipais, in A constituição brasileira de 1988, Forense Universitária, p.p. 341/342).

E se os serviços públicos forem prestados **diretamente** pela União, Estados/Distrito Federal ou Municípios, mediante contraprestação ou pagamento pelo usuário? Pode ser entendido que os impostos incidentes sobre esses serviços não estão beneficiados pela imunidade recíproca, pois está afastada no início do § 3º do art. 150, desde que haja qualquer remuneração. Todavia, ainda que não prevaleça a imunidade, penso que ocorre não-incidência de imposto em duas hipóteses: a.- confusão dos sujeitos ativo e passivo na mesma pessoa política interna; b.- limitação material da competência legislativa da pessoa política decorrente do tipo legal do imposto, como definido na Carta Magna e explicitado no C.T.N. ou outra Lei Complementar.

No tocante ao I.S.S., por exemplo, a primeira hipótese estaria configurada se o Município prestasse o serviço diretamente, ainda que remunerado pelo usuário, pois não haveria a dualidade de sujeitos ativo e passivo, vez que não existe a figura da auto-imposição — a cobrança do I.S.S. pelo Município de si mesmo. A situação tem a mesma razão do caso decorrente da não-incidência (no significado de impossibilidade de incidência) do IPTU, configurada na imissão de posse provisória de Municipalidade expropriante. Veja-se, a propósito, caso em que se discutiu a reintegração de posse por desistência de expropriação, no qual foi bem debatida a imissão provisória na posse de Prefeitura, com a consequente identificação do sujeito passivo

da obrigação tributária com o sujeito ativo (tornando inexigível o tributo a cargo do proprietário que teve o bem expropriado), ressaltada pela decisão de primeira instância, confirmada pelo Tribunal de São Paulo e pelo Excelso Pretório (R. M. REZEK, RTJ 121/701). Mas se os serviços forem prestados Pela União ou Estados, a exigência do I.S.S. não seria afetada pelo argumento acima. Todavia, sucederia a segunda hipótese supra geradora da não-incidência. De acordo com o tipo legal do I.S.S. definido em grau mais abstrato e genérico na Constituição e, a seguir, no DL 406/68 (art. 8º), com natureza material de Lei Complementar, esse imposto, sob o prisma da sujeição passiva, exige para sua configuração que os serviços sejam prestados por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. Aspecto importante já sublinhado pelo Supremo Tribunal Federal em relação a sindicato, sob a regência da Constituição anterior que não lhe concedia imunidade. Mesmo na ausência desta, bem desenvolveu esse argumento CORDEIRO GUERRA ao destacar não ser o sindicato " empresa no sentido técnico jurídico ou econômico, pois não visa lucros ", invocando a opinião de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES que, corretamente, assinala tratar-se de caso de não-incidência por faltar-lhe a condição de sujeito passivo (RTJ 113/949). No mesmo sentido o caso da Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de São paulo - FABESP. Neste, após ter sido posta em relevo a sua imunidade, acrescentou-se : " Por sinal, a embargante, sequer pode ser considerada contribuinte, pois, com a natureza que tem, não reúne condições para, na forma do Artigo 8º, do Decreto-lei n. 406/68, responder por um lançamento de Imposto Sobre Serviço, já que não pode ser considerada empresa e, à evidência, não se caracteriza como profissional autônomo (Ag 95.518-6-SP,

D.J.U. 28.11.83, p. 18.627). Do mesmo modo, em se tratando de prestação **direta** de serviço público com remuneração pela União e pelos Estados/Distrito Federal, é inexigível o I.S.S. em razão da sua não-incidência, pela impossibilidade de serem essas pessoas políticas sujeito passivo desse imposto.

V. IMUNIDADES GENÉRICAS. TEMPLOS DE QUALQUER CULTO. Art. 150, VI, b c.c. § 4º

1. O art. 150, VI, b veda a instituição de impostos sobre:

"templos de qualquer culto".

Imunidade antiga da qual BALEEIRO bem assinalou a importância do culto religioso, expressão da crença religiosa a que se destina o templo. Desenvolveu esse entendimento ao tempo da Constituição precedente, com a acuidade de sempre, e que não sofre restrição na Carta Magna vigente — o templo compreende o próprio culto e tudo quanto vincula o órgão à função: "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 (O direito tributário da Constituição, 1959, p.p. 181/195; e Direito tributário brasileiro, 9a. ed., p. 91).

A Constituição de 1988 determina a aplicação a essa imunidade do disposto no § 4º do artigo 150 que tem a função de complemento ao art. 150, VI, b, ou seja, a imunidade compreende

"somente o patrimônio, a renda e os serviços, **relacionados** com as finalidades essenciais nelas mencionadas " (grifei).

2. A Constituição teria limitado essa imunidade? Ao contrário, alargou sua abrangência que, agora, compreende o patrimônio, a renda ou os serviços relacionados com **o templo e suas finalidades essenciais.**

Primeiro, cumpre saber o que está **relacionado** com as finalidades essenciais do templo. Note-se que a Constituição não disse vinculado (vocábulo utilizado na imunidade das autarquias e fundações públicas do § 2º do art. 150) e tem sua razão. Não parece ter se referido a relação, vínculo jurídico e, sim, a relação no sentido gramatical de ligação, referência que pode ser direta ou indireta, do patrimônio, renda ou serviços às finalidades essenciais do templo.

E quais seriam as **finalidades essenciais do templo** ? De um lado, fácil o reconhecimento de que conclusões generalizadas oferecem a dificuldade de desatender a crença religiosa exteriorizada no templo. Creio, porém, que alguns critérios objetivos podem ser traçados. Como sabido, esta imunidade resulta do objetivo de se resguardar os valores do sagrado que sempre foram constantes na vida humana e, nos termos do art. 5, VI da Constituição, a liberdade de crença e o livre exercício dos cultos realizados no País. Daí que também a crença religiosa deve ser considerada no exame do caso concreto. Exemplificando, conforme a crença, a evangelização é finalidade essencial, possuindo mesmo natureza de culto e, portanto, desde que realizada no País, o patrimônio, renda e serviços a

ela relacionados estarão imunes.

E se os bens estiverem em nome de terceiros e não da pessoa jurídica de direito civil que pratica a crença religiosa e seu culto ? Penso, como SACHA NAVARRO COELHO (Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário, 1ª. ed., p. 355), que no caso não há que falar de imunidade de templo de qualquer culto e suas finalidades essenciais.

Todavia, como já observara BALEEIRO, está abrangida pela imunidade, a dependência contígua, o convento, a casa ou residência especial do pároco, pastor, rabino, monge, babalorixá, etc., desde que pertencente à pessoa jurídica de direito civil, pois utilizada para o exercício da crença e não para fins econômicos. Não goza da imunidade a residência de propriedade do pároco, pastor, rabino, etc., vez que não se relaciona com a finalidade essencial do templo. Quanto a terreno baldio, ainda que de propriedade da pessoa jurídica religiosa, não vejo como relacioná-lo, direta ou indiretamente, com a finalidade essencial do templo, não sendo imune (como já decidido pelo S.T.F. no caso de autarquia supra), exceto se ocorrer uma hipótese real: de acordo com a crença, é vedada a construção de templo, utilizando-se o terreno baldio, coberto de lona, como templo; no caso nem seria baldio, mas terreno consagrado ao templo.

Resumindo, no exame do caso concreto, penso que se deve partir do exame da crença e suas peculiaridades, das finalidades essenciais do templo, que devem ser alcançadas no País.

VI. IMUNIDADES GENÉRICAS. PARTIDOS POLÍTICOS.
SUAS FUNDAÇÕES E ENTIDADES SINDICAIS DOS
TRABALHADORES. Art. 150, VI, c c.c.

§ 4º

1. O art. 150, VI, c veda às pessoas políticas internas instituir imposto sobre:

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 de lei ".

O § 4º diz que a imunidade (do mesmo modo que a dos templos de qualquer culto) compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais dos partidos políticos, suas fundações e das referidas entidades sindicais.

2. A imunidade dos **partidos políticos** já existia. Continua na vigente pois eles são instrumentos dos princípios acolhidos do pluralismo político e do democrático da representação por eleitos (art. 1º, V e § Único).

A Carta Magna submete os partidos à observância dos preceitos do seu art. 17. Ressalto duas exigências que, além da cassação do partido, poderiam ensejar repercussões tributárias. Primeiro, ex vi do inciso I do art. 17, o **caráter nacional do partido** ou, como diz FERREIRA FILHO (Comentários, cit., v. 1, p. 136) — deve ele " exprimir concepções políticas, vinculadas exclusivamente a interesses nacionais ". Ao tempo da Constituição de 1946, BALEIRO observou a

impossibilidade de partido político com finalidades no estrangeiro (monarquistas portugueses, reunidos no Brasil, organizando partido com o fim de levar ao trono de Portugal um descendente da Casa de Bragança, ob. cit., p. 188). Se o partido político aplicar seus recursos financeiros em finalidades no estrangeiro não vinculadas a interesse nacional, além da cassação, sofrerá a perda da imunidade e sua sujeição aos impostos incidentes, em especial sobre patrimônio e renda, conforme o caso. A mesma conclusão se impõe se o partido, violando a vedação do inciso II do art. 17, **receber recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiro.** A ilicitude nesses casos afasta a imunidade dando ensejo à incidência dos impostos. Cabe, ainda, aos partidos políticos a observância dos preceitos legais da sua lei orgânica.

3. Novidade da Constituição vigente consistiu em estender a imunidade **às fundações dos partidos políticos e às entidades sindicais dos trabalhadores,** valendo notar que, entre os direitos sociais, assegura a Constituição, no seu art. 8º, a livre associação sindical. Essas fundações, bem como as entidades sindicais, devem obediência às leis que regem as respectivas espécies, além da observância dos requisitos de configuração da imunidade constantes do art. 14 do C.T.N. e que serão examinados no item seguinte. As fundações não poderão servir de instrumentos para possibilitar, indiretamente, que os partidos violem seu caráter nacional, nem que recebam recursos financeiros de outras entidades ou governos estrangeiros.

Não se deve esquecer que patrimônio - nio, renda ou serviços dos partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais são os relacionados, direta ou indiretamente, com

as finalidades essenciais dessas entidades, que deverão ser pesquisadas nas leis que ditam seu regime jurídico e o estatuto social. Provada sua desvinculação das finalidades essenciais respectivas no caso concreto, cessa a imunidade.

VII. IMUNIDADES GENÉRICAS. INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. Art. 150, VI, c.

O preceito constitucional em foco veda a instituição de impostos sobre:

"o patrimônio, renda ou serviços..... das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos de lei".

Também nestes casos tem aplicação a exigência do § 4º — as imunidades

"compreendem somente o patrimônio, a renda ou os serviços **relacionados** com as finalidades essenciais das entidades...." .

Não inovou a Constituição na matéria. As atividades educacionais ou assistenciais podem ser exercidas através de associações, sociedades civis ou fundações privadas, indiferentemente, cumprindo notar que estas não devem ser confundidas com as fundações públicas a que se refere o § 2º.

A razão dessas imunidades relativas aos impostos sobre a renda, patrimônio ou serviços das instituições de educação ou de assistência social decorre do fato de exercerem elas, sem finalidade

lucrativa, atividades fundamentais do Estado, de máximo interesse público : educação, aprimoramento cultural, assistência social de diversas modalidades, tais como, assistência aos necessitados, médica, hospitalar, odontológica, etc. Válida a observação de BALEIRO : " instituição de educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral ..." (Direito tributário cit., p. 92). Questões várias têm sido resolvidas com acerto pela doutrina e jurisprudência, como passaremos a mostrar.

1. O conceito de instituição. Pretendeu-se considerar como "instituições" somente aquelas declaradas oficialmente como de utilidade pública, objetivando restringir o conceito de instituição, restringindo em decorrência a abrangência da imunidade. O S.T.F., apoiando a doutrina, corretamente afastou essa interpretação restritiva e, diga-se, divorciada do esquema teleológico constitucional, ao precisar —

"o conceito de instituição, referido pela Constituição Federal, não tem um sentido subjetivo, pois a Carta Magna tratou de evitar as interpretações pessoais, substituindo-as pelo critério legal, estereotipado através do artigo 14 e seus incisos da Lei n. 5.172/66", vale dizer, do C.T.N. (RTJ 57/277).

Esses requisitos do art. 14 do C.T.N., acolhido com eficácia de Lei Complementar e, portanto, regulador da imunidade constitucional como limitação constitucional do poder de tributar (art. 146, II), são requisitos que estabelecem as notas características da instituição educacional ou assistencial que a Carta Magna deseja ver

ímmune dos impostos, não podendo o ente imposit_i tor ou o intérprete acrescentar quaisquer outras notas.

2. Observância dos requisitos da lei. A Constituição vigente, repetindo a anterior, determina que as entidades favorecidas devem atender " os requisitos da lei". No passado, essa parte final do preceito gerou entendimento equivocado que defendia a possibilidade de serem fixados requisitos exigíveis dos imunes, por lei ordinária dos entes impositores. Agravava a situação, por outro lado, a existência de requisitos já fixados pelo art. 14 do C.T.N., generalizadamente aceitos como os acolhidos em nível de lei complementar, sempre requisitada para regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Ora, a prevalecer o duvidoso entendimento supra, qualquer legislador ordinário, na esteira de sua visão subjetivista, poderia criar e exigir requisitos vários, criando obstáculos ao reconhecimento da imunidade, dificultando e desvirtuando mesmo o benefício outorgado pela Lei Suprema; e, ainda, pretender a extravagância de alterar preceito de Lei Complementar, fato inadmissível face ao princípio da hierarquia das leis. Escrevi, à luz da Constituição precedente, que os valores referidos às instituições de educação e de assistência social, ínsitos na ordem constitucional, não são de grau inferior aos protegidos nos demais casos de imunidades recíprocas e genéricas, e que tais requisitos, reguladores de limitação constitucional do poder de tributar, constituíam matéria reservada à Lei Complementar já disciplinados no art. 14 do C.T.N. (Estudos tributários, cit. p.p. 471/472).

O Supremo Tribunal Federal, em uma dessas tentativas de burlar a imunidade — confundia imunidade com isenção para exigir

requisito desta, isto é, comprovação de similaridade em importação do SESI, decidiu:

"Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo (constitucional) manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune " (RTJ 102/304). Grifei.

De fato, todas as entidades mencionadas na letra c do inciso VI do art. 150, inclusive os partidos políticos, do mesmo modo que na Constituição precedente, têm leis respectivas a observar no que se refere à sua constituição e funcionamento, v.g., uma sociedade civil observa a respectiva lei de regência das sociedades civis. E nenhuma lei ordinária do ente impositor tem competência para fazer quaisquer outras exigências aos imunes. Ao contrário, firma-se o entendimento de longa data consagrado, ou sejam, os requisitos relativos aos lindes, à configuração da imunidade, são os do artigo 14 do C.T.N. e constituem matéria reservada à lei complementar. Esse entendimento sempre decorreu de singela e óbvia interpretação sistemática : as imunidades são limitações constitucionais do poder de tributar, matéria relevante para cuja regulação a Carta Magna reivindica, expressamente, lei complementar (hoje no inciso II do art. 146). Esses requisitos configuradores da imunidade e constantes do art. 14 do C.T.N. são:

- I - não distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;
- II - aplicar integralmente, no País, os seus -

recursos, na manutenção de seus objetivos institucionais;

III - manter escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

3. Requisitos configuradores da imunidade.

3.1. Não distribuição de parcela do patrimônio, de rendas, a título de lucro ou participação no resultado. Inexistência de fins lucrativos.

Requisito inarredável para a essência da figura da imunidade que se liga e esclarece outro: inexistência de fins lucrativos. A vedação absoluta de distribuição de renda a título de lucro ou participação no resultado, ou de parcela de patrimônio na dissolução, constitui a nota característica configuradora da ausência de escopo lucrativo da entidade imune. Vale dizer, as instituições imunes podem obter rendimentos no exercício de suas atividades, sendo mesmo desejável que os obtenham de modo expressivo, possibilitando a realização intensa de seus fins essenciais (daí ter sido necessário conceder-lhes imunidade do imposto sobre a renda). Podem, assim, receber aluguéis de imóveis do seu patrimônio, remuneração pelos serviços que desenvolvem no cumprimento de suas finalidades essenciais que são do interesse e dever do Estado Brasileiro; fazer aplicações no mercado financeiro (não há porque impedi-las de manter a expressão do valor dos seus recursos financeiros, condenando-as ao esvaziamento desse valor), desde que não distribuam qualquer parcela de seus rendimentos ou do seu patrimônio em caso de dissolução.

Essa conclusão foi alcançando contornos nítidos à medida em que tomou vulto a exigência de total prestação gratuita de serviços educacionais ou assistenciais (o que a Constituição precedente não exigia, do mesmo modo que a de 1988). Merece ser notado que BALEIRO, de longa data, já esclarecera o significado de não visar lucro — "... não deve ser entendido como proibição de cobrarem as instituições preços de seus produtos e serviços como fontes de rendas, para sua expansão e manutenção. O que se lhes veda é a distribuição dessas rendas como lucros, percentagens, comissões, etc., a seus diretores, administradores, fundadores, membros do Conselho Fiscal, etc. " (Direito tributário cit., 9ª. ed. p. 108). O mesmo pensamento foi perfilhado por ilustres tributaristas. RUY BARBOSA NOGUEIRA : " seria um absurdo e contrasenso se fosse condenada (a entidade) a não obter rendas do seu patrimônio, pois não teria recursos para manutenção de seus objetivos estatutários ", o mesmo valendo para a exclusão do IPTU sobre imóveis alugados porque "estão afetados aos seus objetivos institucionais " (Imunidades - IBDT e Res. Tributária, 1990, p.p. 173/174. V. também nesse livro a demonstração da inexistência do requisito da gratuidade dos serviços prestados, por CLAUDIO LACOMBE, p.p. 212 e s.s.). Ainda, as manifestações precisas de GILBERTO DE ULHÔA CANTO — "Assim, os serviços prestados com remuneração sob qualquer forma, não a fazem perder o direito à imunidade fiscal, ainda que lhe proporcionem lucros e a tornem patrimonialmente próspera " (A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada, Resenha Tributária, 1984, p. 36); SACHA NAVARRO COELHO — " Descarte-se o requisito da "gratuidade". O C.T.N. não o prevê. **Animus lucrandi** podem e devem ter as Instituições. O que se não admite é o **animus distribuendi**" (Imunidade de instituições de assistência, in RDT 35/129).

Essa tem sido, também, a interpretação, de longa data, do Supremo Tribunal Federal, quer para instituições educacionais, quer para as assistenciais, desde que atendam os requisitos do art. 14 do C.T.N.

"Auferir rendimentos de taxa de matrícula também não desnatura o aspecto legal, pois o que se arrecadar ajudará a instituição a manter melhores professores, equipamentos e instalações.

O mesmo se pode afirmar com operações em torno de letras de câmbio e do Tesouro, desde que os rendimentos sejam aplicados no objetivo social " (R. BARROS MONTEIRO, RTJ 57/276, 1971).

"Realmente, não seria possível manterem-se as entidades de assistência social, se não lhes fosse permitido cobrar das pessoas que podem pagar e que recorrem aos seus serviços.

Vale salientar que a própria Constituição proíbe a cobrança de impostos sobre a renda etc..., o que demonstra que a gratuidade não é elemento substancial integrante e caracterizador das sociedades de assistência social (R. DJACI FALCÃO. RTJ 66/260, 1973).

"Não perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do art. 14 do C.T.N.. Na expressão "instituições de educação" se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores " (R. CORDEIRO GUERRA, RTJ 101/769, 1982).

"Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional — o que não se põe em dúvida nos autos — goza da imunidade tributária prevista no art. 19, III, "c", da E.C. n. 1/69, mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comercia- rios (seus filiados) e ao público em geral " (R. MOREIRA ALVES, R.E. n. 116.188-4-SP, 1990).

Essa compreensão da inexistência de fins lucrativos, entendo, não sofreu alteração na Constituição/88, caso contrário, teria sido restringida a imunidade do imposto de renda às rendas provenientes tão-só da prestação de serviços institucionais gratuitos, o que não ocorreu, não podendo o intérprete adotar soluções restritivas da imunidade que lhe pareçam mais desejáveis ao sabor da sua avaliação subjetiva. SACHA NAVARRO COELHO, com clareza sublinha — " A Constituição atual expressamente diz que imunes são apenas as **instituições de educação e assistência sem fins lucrativos**. Por "sem fins lucrativos" deve-se entender aquelas que não se apropriam dos resultados operacionais, ou seja, que não distribuem resultados entre sócios ou mantenedores ou associados, reinvestindo tudo o que ganham e, cada vez mais, em atividades-meio capazes de sustentar os planos educacionais e assistenciais próprios dessas entidades " (Comentários... cit., p. 364).

3.2. Aplicação integral, no País, dos seus recursos. É requisito que pressupõe e complementa o anterior. Já realçava BALEEIRO ao tempo da Constituição de 1946: "recordo-me que, quando estive em Florença, perto

do hotel em que me achava, na Praça Ogni Santi, havia um prédio que pertencia à Universidade de Grenoble, onde eram feitos os estudos dos alunos franceses que se dedicavam às belas artes, por ser mais fácil mandar seus estudantes à Itália do que fazer transportar para a França o museu ou os professores italianos. Se construirmos, por exemplo, a Casa do Estudante Brasileiro em Paris ou se quisermos mandar ao exterior nossos estudantes de artes plásticas, a instituição que o fizer não estará excluída do favor constitucional, uma vez que os fins serão atingidos no país, em benefício de brasileiros ou dos que aqui residem " (O Direito tributário da constituição, 1959, p.p. 181/195).

AMILCAR FALCÃO não discordava. Reconhecendo que é requisito absoluto a aplicação integral das rendas no País, sob pena de perda da imunidade, admitia, todavia, que a aplicação parcial de renda no exterior para realização de fins no Brasil, em nada prejudicava a imunidade. A importação de mercadorias, a contratação de serviços ou assistência técnica do exterior, bolsas de estudo no estrangeiro, estabelecimentos culturais de pesquisa ou de observação para aprimoramento de estudantes brasileiros, internamento de brasileiros assistidos em hospitais estrangeiros etc., são para o sempre saudoso tributarista exemplos em que a remessa de numerário para o exterior representa simples meio para realizar os fins institucionais no Brasil (Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social, in RDA v. 66/375).

Essa valoração foi consagrada pelo E. Supremo Tribunal Federal. O Estado da Guanabara pretendeu impugnar a imunidade de instituição educacional porque esta manti -

nha um fundo de reserva de viagens de professores para o exterior. A decisão foi unânime reconhecendo a imunidade, quando realçou o M. BARROS MONTEIRO:

"Oxalá que todas as instituições educacionais pudessem fazer a mesma coisa. Todos aqueles que militam no ensino sabem a importância e o significado de conhecimento mais íntimo e profundo de outras culturas e experiências, que se transformam, depois, em benefício da instituição que ofereceu, ao professor, esse elemento de aprimoramento do seu saber " (RTJ 57/275).

Enfim, desde que para realização das finalidades essenciais no Brasil, as instituições educacionais ou assistenciais podem fazer importação de bens, contratar serviços no exterior, custear a ida de pessoas ao exterior, etc., devendo comprovar e escriturar regularmente suas despesas para relacioná-las às finalidades essenciais, no caso de eventual pedido de esclarecimento do ente impositor. Essa exigência da aplicação dos recursos nas finalidades essenciais, note-se, não pode ser feita " a priori ", evidentemente, pela impossibilidade de comprovação da aplicação dos recursos antes da realização das finalidades essenciais, vale dizer, não pode a autoridade competente impugnar, de plano, aquisição de moeda estrangeira, negar desembaraço de bens importados por entidades imunes, na suposição ou presunção de que a remessa para o exterior e importação, v.g., excluem a imunidade. Deverá e poderá examinar, "a posteriori", a relação despesa/finalidade institucional no Brasil e, se provar o desatendimento do requisito do art. 14, II do C.T.N., exigir o imposto pretendido, notificando a instituição da suspensão da imunidade, sempre possível o

exame pelo Judiciário.

3.3. Patrimônio, renda e serviços devem ser relacionados com as finalidades essenciais. Repetimos o § 4º do art. 150 da Constituição:

" - 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" (grifei).

Esse parágrafo não existia na Constituição precedente. Não inova, apenas estende a exigência para todas as entidades das letras **b** e **c** do art. 150, VI, tendo em vista a ampliação da abrangência da imunidade. Representa a explicitação do que sempre se entendeu, na doutrina e jurisprudência, para instituições de educação e de assistência social, vale dizer, só há imunidade sobre o patrimônio, a renda e os serviços se estes forem relacionados, direta ou indiretamente, com as finalidades essenciais de todas as entidades mencionadas nas alíneas **b** e **c** (templos, partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e de assistência social).

Sabe-se que todas essas entidades não têm atuação de matiz empresarial, toda - via, podem ter rendas que, para configuração e justificativa da imunidade, devem guardar relação com suas finalidades essenciais, ou seja, não podem ser distribuídas aos seus criadores, dirigentes e associados, para que possam ser reinvestidas nessas mesmas finalidades.

As finalidades essenciais devem ser pesquisadas nas leis que regem algumas dessas entidades, v.g., lei que rege as fundações, as entidades sindicais, as associações, sociedades civis, bem como no estatuto.

RUY BARBOSA NOGUEIRA informa que, na tentativa de restringir a imunidade e obter a incidência do IPTU, ressuscitou-se o argumento da vírgula, agora quanto à sua colocação após a palavra patrimônio no § 4º do art. 150. Essa tentativa já fora feita pelo IAPAS contra a Prefeitura de Belo Horizonte. A Carta Magna precedente, ao estender a imunidade às autarquias, prescreveu no seu art. 19, § 1º

" - 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 finalidades essenciais ou delas decorrentes..." (grifei).

Com base na colocação da vírgula, pretendeu-se que a locução " vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes " abrangia somente serviços, e não patrimônio ou renda que, portanto, não estariam sujeitos a essa vinculação para gozar da imunidade. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, bem decidiu que inexistia razão para se restringir a expressão final do parágrafo que "gramaticalmente também alcança os antecedentes mais afastados (patrimônio e renda), ao antecedente mais próximo (serviços)". E a ementa do acórdão concluiu que a expressão final do parágrafo "alcança não só os serviços, mas também o patrimônio e a renda das autarquias " (R. MOREIRA ALVES, RTJ 106/789).

Pois bem. A Prefeitura de São Paulo resolveu utilizar o antigo argumento da vírgula em relação ao § 4º do art. 150, VI da Carta Magna/88, então para pretender reduzir a imunidade aos serviços relacionados com as finalidades essenciais. Ora, da mesma forma, inexistente razão para excluir do benefício fiscal patrimônio e renda, ou seja, a expressão final do § 4º do art. 150, VI — "relacionados com as finalidades essenciais das entidades neles mencionadas " também alcança os antecedentes mais afastados (patrimônio e renda), não havendo razão para se restringir ao antecedente mais próximo (serviços).

Outro exemplo julgado ao tempo da Constituição precedente é excelente para revelar a inútil e vã tentativa de limitar a imunidade das instituições assistenciais, com o intuito de exigir IPTU de imóveis locados a terceiros. No caso, pretendia-se exigir o imposto à vista dessa locação, pretensão rejeitada pelo Supremo Tribunal Federal que endossou fundamento do Tribunal " a quo ":

" De mais a mais, é de se frisar, que para a citada imunidade constitucional, desde que preenchidos os requisitos legais, não interessa saber se os imóveis são locados ou não.

Simplesmente porque dita imunidade cobre patrimônio, rendas e serviços, não distinguindo a lei, para o efeito da imunidade tributária, o uso direto ou locação de imóveis da beneficiária " (R. ALDIR PASSARINHO R.T.J. 111/696. Confirmado pelo Pleno. R. RAFAEL MAYER, RTJ 111/1.171).

3.4. Escrituração de receitas e despesas em livros que assegurem sua exatidão.

Este o último requisito constante do art. 14 do C.T.N.. Dever instrumental ou de comportamento para assegurar o cumprimento dos requisitos dos incisos I e II desse artigo.

4. A generalidade das atividades das instituições de educação e assistência social.

Às vezes se pretende que os serviços das instituições de educação e de assistência social tenham o caráter de generalidade aos membros da comunidade. Para a assistencial já foi reivindicado, com base no entendimento do douto LEOPOLDO BRAGA, a característica da **generalidade ou universalidade**, com o significado de prestação de serviços e benefícios que atinjam " a todos quantos deles necessitem e estejam no caso de merecê-los em paridade de situações com outros benefícios contemplados, sem restrições ou discriminações". E sublinhou-se que não basta o caráter social da instituição para obtenção da imunidade, devendo ela "ser pública, ou seja, de acesso irrestrito a todo o povo". Essa compreensão reaparece, esporadicamente, principalmente junto a alguns defensores da Fazenda dos três entes de governo. Por esta razão , em favor dessas instituições que, sem serem públicas desempenham atividades de interesse público, desejo notar que, infelizmente para nós, os Municípios, Estados e a própria União não prestam serviços e benefícios que atinjam a todos quantos deles necessitem, de acesso irrestrito a todo o povo, quer de natureza educacional, quer de natureza social. Justamente esta é a razão de ser da imunidade, o que todos sabem. Por que exigir-se mais dessas instituições do que das próprias pessoas políticas ?

Felicamente para os que se utilizam

dos serviços prestados, desinteressadamente, por essas instituições, o Supremo Tribunal Federal não tem aceito essa exigência de generalidade dos serviços decidindo, como ressalta SACHA NAVARRO COELHO, " com grande senso de realidade e justiça " (Ob. cit., p. 360). As decisões anteriores são compatíveis com a Constituição/88, podendo-se registrar, por ordem cronológica, a da Fundação Ruben Berta, considerada " aberta para os que integram ou venham a integrar o círculo, de amplitude indefinida, da sua atuação. O que a assinala é o selo assistencial das suas finalidades" (R. ADALÍCIO NOGUEIRA. RTJ 65/145). "É instituição de assistência social entidade mantida por empresas para prestar, gratuitamente, serviços de assistência a diretores, empregados e dependentes destes, uma vez que, além de preencherem os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita" (R. MOREIRA ALVES, RTJ 87/684). "É instituição de assistência social, e goza, portanto, de imunidade tributária fundação de fins previdenciários e de assistência social que objetiva distribuir benefícios a empregados e administradores das organizações patrocinadoras dela. Entidades dessa natureza auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita. Precedentes do S.T.F. " (R. MOREIRA ALVES, RTJ 126/847).

5. O conceito de patrimônio. No que se refere à abrangência da imunidade do art. 150, VI, a Lei Suprema, exceto para os casos da letra d, utiliza sempre a mesma expressão — impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Interessante questão surgiu no

tocante à vedação de " instituir impostos sobre o patrimônio ". O SESI, instituição de assistência social, tendo importado equipamentos médicos para suas atividades institucionais, sustentou sua imunidade com referência aos impostos de importação e IPI. O extinto Tribunal Federal de Recursos aceitou as razões da União no sentido de não serem eles impostos sobre o patrimônio na classificação do C.T.N. que os qualifica, respectivamente, como impostos sobre o comércio exterior e sobre a produção e circulação. O Supremo Tribunal Federal, contudo, decidiu serem abrangidos pela imunidade os referidos impostos porque, como já sublinhara BALEEIRO, "o patrimônio integra-se com todos os bens móveis e imóveis da instituição, sem distinções " (Direito tributário cit., p. 92). O relator, M. XAVIER DE ALBUQUERQUE, após salientar que esse era o significado de patrimônio na Constituição/69, apresentou outro argumento firme — caso contrário, a solução conduziria à extra - vagância de gravar com o imposto, importação de produto estrangeiro realizada por um Estado para emprego no serviço eminentemente público. E isto porque inexiste diferença no texto constitucional, quer ao assegurar a imunidade às entidades políticas, quer ao outorgar as chamadas imunidades genéricas (RTJ 90/263). Também a Santa Casa de Misericórdia de Santos obteve essa imunidade, quando foi bem destacado não haver razão para " aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade" (R. MOREIRA ALVES. RTJ 92/324). A mesma decisão foi adotada para a importação de bens destinados a atividades institucionais da Fundação Armando Alvares Penteado (R. OSCAR CORRÊA. RTJ 104/248).

Ainda o extinto Tribunal Federal

de Recursos, no caso de importação de instrumentos médicos por instituição assistencial, para integrar seu patrimônio e atender suas próprias finalidades, decidiu ser inexigível o I O F em razão da imunidade (Rem. Ex. Off. n. 91.436-RJ. R. PEDRO ACIOLI, D.J.U. 16.02.84, p. 1.490).

De fato, no caso em foco, nem lei da União, nem o C.T.N. como lei complementar, podem limitar o conceito de patrimônio do direito privado utilizado pela Constituição Federal para limitar competências tributárias como ocorre no caso de outorga de imunidade. Do contrário, essas leis de hierarquia inferior alterariam definição ou limitações dessas competências, o que é inadmissível, pois tais matérias são de competência exclusiva da Carta Magna. Justamente por essa razão, em preceito didático, o próprio C.T.N. dispõe, no seu art. 110, (que consubstancia limitação óbvia à autonomia do direito tributário) :

" Art. 110 - A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, **para definir ou limitar competências tributárias** " (grifei).

Em harmonia com esse dispositivo, note-se que o C.T.N. não define patrimônio no art. 9º porque conhece seu limite. Prevalce, portanto, o conceito de patrimônio do direito privado utilizado sem restrição pela Carta Magna ao outorgar a imunidade — limitação da competência impositiva. E esse concei-

to abarca todos os bens existentes, móveis ou imóveis, ou que venham a se integrar no patrimônio das entidades imunes.

Em consequência, imposto sobre o patrimônio a que se refere a Carta Magna alcança impostos sobre quaisquer bens do patrimônio, sendo irrelevantes critérios classificatórios de impostos do C.T.N.. E nem Lei Complementar, nem lei do ente impositor, menos ainda modalidades normativas secundárias da Administração Pública podem alterar o conceito de patrimônio imune, objetivando reduzir a imunidade constitucional. A propósito, examinando a lei 8.033/90 e atos subsequentes dessa normação secundária, v.g., exigindo I O F em qualquer operação independente da qualidade do beneficiário, RUY BARBOSA NOGUEIRA assevera a impossibilidade de se sobreponem eles à norma imunitória do art. 150, VI, c da Carta Magna (Imunidades, cit., p.p. 174/179).

VIII. IMUNIDADE DOS LIVROS, JORNAIS, PERIÓDICOS E O PAPEL DESTINADO A SUA IMPRESSÃO. Art. 150, VI, d

1. A Constituição de 1988 apenas repete preceito da precedente, mantendo essa importante imunidade objetiva. A Constituição de 1946 protegia tão-só o papel destinado à impressão, como informava BALEEIRO, no interesse do regime democrático, da educação e da cultura (O direito tributário, 1959, cit. p. 191). A Constituição anterior estendeu a imunidade ao livro, jornais e periódicos e seu texto foi integralmente recepcionado pela ora vigente.

A Carta de 1988 protege a livre manifestação do pensamento, a livre expressão da atividade intelectual, artística, científi-

ca, etc. (art. 5º, IV e IX c.c. arts. 220 e 222). Ainda qualifica como dever do Estado **promover e incentivar a educação** (art. 205); garantir o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e **apoiar e incentivar a valorização e a difusão das manifestações culturais** (art. 215).

Proíbe-se assim aos entes impositores a instituição de impostos sobre o mínimo de instrumentos eleitos pela Carta Magna como indispensáveis à realização de todos esses valores por ela prestigiados. A Carta magna, no seu art. 150 proíbe à União, Estados, Distrito Federal e Municípios,

" VI - instituir impostos sobre:

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

Essa imunidade constitucional é **objetiva** e protege de quaisquer impostos esses bens como veículos, instrumentos da realização dos valores acima vistos (desconsiderada a pessoa do editor ou do fabricante do papel que pagam o imposto de renda). Como afirma RUY BARBOSA NOGUEIRA, essa imunidade é incondicionada, não podendo o ente impositor ou o intérprete limitá-la através de condições, sendo irrelevante que sejam comercializados como mercadorias o papel destinado à impressão, os livros, jornais e periódicos. E lembra a advertência de BALEEIRO quanto à abrangência do dispositivo constitucional que os quer imunes " seja do imposto aduaneiro, seja do IPI, ICM ou qualquer outro que o atinja " (Imunidades, cit., p.p. 244/245 e 253).

Alguns entendimentos limitativos

dessa imunidade aparecem, às vezes, e devem ser examinados.

2. Livros, jornais, periódicos e papel imunes.

O papel imune é o destinado à impressão dos livros, jornais, periódicos, cabendo à Fazenda apenas tomar medidas acauteladoras para evitar desvirtuamento da finalidade de que, ocorrendo, poderá ser punido. Não pode, porém, obstar simplesmente a imunidade na suposição de que poderá, talvez, suceder desvio de finalidade.

Livros, jornais e periódicos devem ser compreendidos como instrumentos dos valores supra acolhidos na Carta Magna de 1988 e que justificam a imunidade, sob pena de se resvalar para equivocadas interpretações subjetivistas. Pouco adiantaria as garantias, v.g., da livre expressão do pensamento, da atividade intelectual, artística, científica, pedagógica, cultural enfim, se o exercício da atividade devesse ficar oculto. Relevante também é a **divulgação para conhecimento** de todas essas manifestações culturais. Livros, jornais e periódicos são imunes como espécies de produções culturais, cuja forma de exteriorização propicia sua divulgação para **conhecimento** dentro e fora do País. Cada espécie, na classificação, comporta seus exemplares, não podendo o intérprete restringir a imunidade a um ou dois exemplares da espécie. O livro, v.g., comporta vários exemplares — artístico, didático, religioso, de lazer, etc. jornais e periódicos podem incluir os mais diversos assuntos para o escopo da difusão, do conhecimento da manifestação cultural, junto à coletividade. Uma revista técnica, naturalmente, é mais limitada quanto à matéria que dá a conhecer e busca difundir e nem por

isso deixa de ser imune. Se há conhecimento de interesse para os cidadãos, que se objetiva difundir, o veículo correspondente é imune. Fácil de ver que não cabe ao ente impositor bem como ao intérprete, administrativo ou judicial, excluir da imunidade, segundo sua visão subjetiva, exemplares ou subespécies de livros, jornais e periódicos, sob pena de se lhes reconhecer extravagante poder de censura.

Objetiva a imunidade, naturalmente, reduzir o custo dos bens oferecidos para facilitar a divulgação cultural que é dever do próprio Estado. Essa redução do custo é tão importante que tem servido como critério orientador da abrangência das atividades-meios pela imunidade. Pretendeu-se que apenas os serviços de impressão do livro estariam alcançados pela imunidade que, objetivamente, o protegeria como produto acabado. O Supremo Tribunal Federal, em decisão de 1985, esclareceu corretamente dois aspectos de muito interesse. Primeiro, não há que invocar a interpretação literal para a imunidade pois o art. 111 do C.T.N. refere-se a suspensão ou exclusão do crédito tributário nela inexistentes, porque ausente crédito a suspender ou excluir, ou seja, a interpretação da imunidade é ampla. Segundo, imune não é tão-só o livro como produto acabado,

" mas o conjunto de serviços que nele se realiza, ou seja, os componentes de sua produção, tais como, a redação, a editoração, a composição, a correção e a revisão da obra " (que, no caso " sub iudice" eram realizados por outra editora) - R. CARLOS MADEIRA. RTJ 116/267.

Periódicos, a seu turno, já teve

significado aceito — o comum ligado a publicações : " publicação que aparece a intervalos iguais ", " que se publica em dias fixos e determinados ", abrangendo revistas técnicas. Releva notar que nessa oportunidade também foi rechaçada a tão reclamada interpretação restritiva por se tratar de imunidade (e não de isenção), prevalecendo a interpretação teleológica, com ênfase para o interesse da cultura (R. LEITÃO DE ABREU. RTJ 72/192-193).

3. As revistas técnicas sofreram interpretações restritivas visando excluir a imunidade, sob o fundamento de que "refogem ao interesse geral". É o caso supra citado e o aspecto que sobrelevou na interpretação teleológica foi o da ênfase ao interesse cultural:

" nada faz ao caso o tratar-se de revista técnica, já pela suma importância de que se pode revestir a publicação de matéria técnica ou científica, já porque revistas desse gênero alcançam, por vezes, circulação até maior do que a de muito jornal beneficiário da imunidade " (RTJ 72/194). No mesmo sentido, caso de revista especializada em assuntos bancários e econômicos (R. DJACI FALCÃO, RTJ 84/270).

4. Jornais e periódicos. Transmissão de anúncios e de propaganda. Este aspecto também está pacificado. Na doutrina, PAULO ROBERTO CABRAL NOGUEIRA sustentou a exclusão do ISS pela simples venda de espaço no jornal como veículo do anunciante, pois esse imposto pela propaganda toca às agências que prestam o serviço (Direito tributário, 5ª. Coletânea,

1973, p.p. 377/389). NABANTINO RAMOS e VERA DAMIANI VERGUEIRO salientaram a imunidade do jornal como um todo, proibida a tributação de partes que o compõem, e, ainda, a importância da propaganda para redução do seu custo, de modo a que ele possa informar e promover uma divulgação cultural de maior abrangência (Dicionário do imposto sobre serviços, verbete Jornais). A Suprema Corte acolheu e desenvolveu esses argumentos. Por brevidade citamos dois casos —

" A imunidade estabelecida na Constituição é ampla, abrangendo os serviços prestados pela empresa jornalística na transmissão de anúncios e de propaganda " (R. CUNHA PEIXOTO RTJ 87/608; R. CELIO BORJA. RTJ 122/1.127).

5. Livro Processo tecnológico de elaboração. Usualmente, quando se pensa em livro a idéia é de veículo para divulgação de idéias, conhecimento, mediante impressão. Mas deveria o vocábulo livro ficar restrito ao processo da impressão, quando os avanços do conhecimento humano nos ofertam livros sob outras formas ? Estas novas modalidades podem ser utilizadas, no momento talvez, por parte da população, mas também o podem ser por escolas e universidades, facilitando a divulgação cultural e a educação, deveres do Estado. Estariam excluídos da imunidade? SACHA NAVARRO COELHO diz que é como se a imunidade " estivesse presa a era de Guttemberg, onde o livro era, por excelência, o veículo das idéias ". A imunidade deveria abranger " o disco e o "slide" didáticos, as fitas gravadas (videocassetes), os programas científicos de toda ordem através da televisão por cabo, os filmes culturais didáticos, os audiovisuais " (Comentários cit., p. 379).

Não penso que a Constituição vincule o livro ao papel destinado ao seu fabrico. O papel imune é que é vinculado a qualquer processo tecnológico de impressão do livro, jornal ou periódico.

Todavia, o livro é independente de qualquer processo tecnológico de elaboração. Vale ressaltar que, se as leis tributárias, complementares ou ordinárias,, por estarem sujeitas ao princípio da reserva legal absoluta e como corolário a uma tipicidade cerrada, sujeitam-se a uma interpretação restrita que exclui, v.g., a analogia na maior e mais importante parte — a instituição de tributos, o mesmo não ocorre em geral para as normas constitucionais, inclusive as referentes às imunidades. Nesta matéria, como a experiência revela, doutrina e jurisprudência expressivas acolhem interpretação teleológica, com ênfase para o fim ou os fins nitidamente perseguidos pela Carta Magna, apreendidos inclusive mediante interpretação sistemática.

No livro prevalece como "ratio iuris" da imunidade a divulgação de idéias, de pensamento, como revelações culturais cujo conhecimento se procura garantir e difundir (irrelevante se para escopo de ensino, de aprimoramento cultural, lazer, etc.). Essa "ratio iuris" deve sobrepôr-se à forma tradicional de feitura do livro. Um livro raro manuscrito deixa de ser livro porque não é impresso? Penso que não. E o que vale com segurança para o passado deve valer para o presente e futuro. Seria válida a interpretação, no caso, atrelada à forma de elaboração do livro de modo a afastar da imunidade os resultados de pesquisas tecnológicas que propiciam os mesmos fins dos livros impressos? Sem dúvida o assunto deve merecer muita aten-

ção.

IX. IMUNIDADE E NÃO-INCIDÊNCIA

1. Para que ocorra a **incidência**, há necessidade de verificação de dois pressupostos segundo entendimento geral da doutrina: existência prévia de lei válida instituidora do tributo e realização, pelo sujeito passivo, do fato gerador definido em lei.

Em decorrência, já temos duas hipóteses de **não-incidência**. A primeira verifica-se quando o sujeito passivo não realiza o fato gerador. A segunda liga-se ao outro pressuposto da incidência — e como bem a define GILBERTO DE ULHÔA CANTO — " é a inexistência de disposição legal prevendo o fato gerador " (Algumas considerações sobre a imunidade tributária dos entes públicos, in RDA 52/ p.p. 34-41). Em qualquer dessas hipóteses ocorre não-incidência.

2. Esse **segundo tipo de não-incidência** — inexistência de disposição legal prevendo o fato gerador, apresenta as características que se seguem.

- 1.- Essa não-incidência pressupõe a existência da competência legislativa, bem como seu não exercício pelo respectivo titular, que tanto pode resultar de um cochilo quanto da sua opção consciente de não exercer a competência, v.g., um Município deixa de instituir o ISS porque o considera inexpressivo e oneroso administrativamente.
- 2.- A inexistência da obrigação tribu

tária decorre do não exercício da competência legislativa pelo ente impositor (e não da sua inexistência).

- 3.- Essa não-incidência é temporária e pode cessar, à opção do ente impositor que, a qualquer tempo pode aboli-la, bastando que exerça sua competência legislativa.

A **imunidade** distingue-se claramente dessa não-incidência.

- 1.- A imunidade pressupõe a inexistência da competência legislativa eliminada pela Constituição que é sua fonte formal.
- 2.- A inexistência da obrigação tributária decorre da inexistência dessa competência legislativa do ente impositor.
- 3.- A imunidade é permanente enquanto durar a Constituição.

3. Há um **terceiro tipo de não-incidência** que decorre da inexistência de competência legislativa, mas que não se confunde com a imunidade. PAULO DE BARROS CARVALHO já observou que não se está imune a cada investida do fisco contra os princípios constitucionais que consagram direitos e garantias (Imunidades tributárias, in Comentário 1.3, n. 10/84, p.p. 215-216, Res. Tributária).

Entendo que a inexistência da competência legislativa neste caso decorre, além dos princípios, da definição do **tipo constitucional**, mais genérico e abstrato, das várias espécies tributárias (e suas subespécies

ou exemplares), inteirada na **definição respectiva da Lei Complementar** por exigência da própria Constituição, agora de modo expresso (art.146, III, a). Para se conhecer cada espécie tributária (bem como as subespécies), no nosso sistema constitucional, por mandamento constitucional, é **necessário** o exame do tipo constitucional completado pelo respectivo tipo em nível de Lei Complementar, ainda que se discorde doutrinariamente dessa opção da Carta Magna. Exemplificando, para conhecimento do nosso ISS (exemplar da espécie imposto), não basta o exame, relevante sem dúvida, do art. 156, IV da Constituição e dos demais preceitos constitucionais que com este se relacionam, inclusive os que expressam princípios gerais e tributários, se não completado o exame do tipo constitucional com a definição mais individualizadora e concreta dos preceitos do DL 406/68 que representa sua Lei Complementar.

Ocorre que do exame do tipo na Constituição e na Lei Complementar, lei completiva daquela, é que se alcança o tipo, v.g. do ISS, na sua completude, e esse tipo final, sendo vinculante para o Município impositor, estabelece limites à sua competência. O Município não recebe competência absoluta para a instituição do ISS, recebe-a, entre outras, com essa limitação do tipo que se pode chamar de composto — constitucional/complementar. Como consequência, inexistirá competência legislativa do Município para instituir o imposto. Tome-se como exemplo o caso visto supra (item IV.3, final) da definição do sujeito passivo do ISS (art. 8º do DL 406/68) — empresa ou profissional autônomo que preste os serviços, tendo o S.T.F. decidido pela não-incidência do ISS exigido de Sindicato e da FABESP, porque não reuniam condições para serem contribuintes desse impos

to. Nessa não-incidência, inexistia competência legislativa para defini-los como contri- buintes e eventual definição nesse sentido não podia prevalecer contra a Lei Complementar, como de fato não prevaleceu.

Vejo essa não-incidência como impossibilidade de incidência por violar o tipo constitucional/complementar.

Embora essa modalidade de não-incidência se aproxime da imunidade (em ambas há o aspecto de inexistir competência legislativa), não se confundem essas figuras. Na **imunidade** encontra-se uma nota especial — há uma supressão constitucional da competência legislativa específica para impostos em casos determinados, expressos na Constituição. Esta não está obrigada a outorgar competência legislativa plena, pode outorgar competência já limitada. Na **não-incidência por impossibilidade sistemática da incidência**, a eliminação da competência legislativa decorre da definição das espécies e subespécies dos tributos, que objetiva individualizá-las e separá-las, bem como as respectivas competências, para evitar sobreposições impositivas que afrontem a visão sistemática da Constituição.

Para remover confusões indesejáveis penso que a expressão **não-incidência** deveria ser reservada para as três hipóteses acima vistas. Elas não são a rigor tratadas de modo específico na Constituição, decorrem, em interpretação sistemática, da inexistência ou impossibilidade de incidência.

4. Já o vocábulo **imunidade** deveria ser reservado para os casos de supressão constitucional expressa da competência impositiva do ente impositor. A Carta Magna, todavia, curiosamente não o emprega. Utiliza-se da

expressão " é vedado instituir impostos" (art. 150, VI) e abusa da expressão o imposto "não incidirá" (imunidade do IPI para produtos industrializados destinados ao exterior - art. 153, § 3º III; imunidade do IPTR para pequenas glebas rurais - art. 153, § 4º; imunidade do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados - art. 155, X, a; imunidade de tributos sobre operações relativas a energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais, exceto I.I., I.E., ICMS e IVV - art. 155, § 3º; imunidade do IVV nas vendas a varejo de óleo diesel - art. 156, III; imunidade do ITBI na circulação de capital para novos investimentos - art. 156, § 2º, I, etc.)

5. Sem dúvida é insatisfatória a técnica da Carta magna de 1988 no particular. A razão, talvez, decorre do fato de AMILCAR FALCÃO utilizar como sinônimos imunidade ou não-incidência constitucionalmente qualificada. Todavia, não pode o saudoso mestre ser responsabilizado pela falha pois seu intento, bem intencionado, era o de facilitar a constatação pronta da imunidade segundo a fonte formal — a Constituição (enquanto a isenção decorre de lei ordinária do ente impositor). Fora desse aspecto, sempre salientou (ob. cit., p. 369) a importância de se atentar para o objetivo a que se destinam as imunidades, exigindo do intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, o que, como visto supra, a doutrina e a jurisprudência realizaram de forma frutuosa.