

O autor é Mestre e Doutor em Direito do Estado (Direito Tributário) pela PUC-SR. É Professor nos Cursos de Especialização promovidos pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Professor na Graduação e Pós-Graduação na Universidade Católica Dom Bosco e na Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal – UNIDERP. Autor dos livros *Medida provisória, o regime jurídico constitucional*, *Juruá, ICMS sistema constitucional tributário*, *LTR*, e de artigos em várias publicações. Advogado com atuação em São Paulo, Mato Grosso do Sul e Mato Grosso.

TEXTO

04
complementar

25/15

Clélio Chiesa

A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO BRASILEIRO

desonerações nacionais
e imunidades condicionadas

termos jurídicos, a elaboração da Constituição é o ponto de partida da construção da ordem jurídica positiva.

Com efeito, inadequada também é a utilização da expressão poder tributário como sinônima de competência tributária, porque, a rigor, poder e competência são realidades distintas. Como pontifica Roque Antonio Carrazza, no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há que se falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal.⁹⁶

As regras imunizantes não limitam a competência tributária; são normas constitucionais que foram inseridas na ordem jurídica positiva no mesmo instante em que foram editadas as de competência ou, posteriormente pelo poder reformador, e que ajudam, juntamente com estas, a delinear o campo impositivo das pessoas políticas.

96. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 329.

CAPÍTULO V

DELIMITAÇÃO SEMÂNTICA DO TERMO IMUNIDADE E A ABRANGÊNCIA DO INSTITUTO

SUMÁRIO: 1. Acepções em que o termo imunidade é utilizado pela doutrina; 2. A imunidade como norma jurídica; 2.1 O direito como conjunto de normas jurídicas; 2.2 Regras de conduta e regras de estrutura; 2.3 As imunidades tributárias como regras de estrutura; 2.4 A regulamentação das imunidades condicionadas como regras de conduta; 3. A definição de imunidade; 3.1 A definição adotada neste trabalho; 3.2 A impropriedade da definição de imunidades como normas expressas de incompetência para tributar; 4. A questão da divisibilidade ou não das imunidades; 5. Âmbito de abrangência das imunidades: impostos ou tributos?

1. Acepções em que o termo imunidade é utilizado pela doutrina

O termo imunidade, como tantos outros, é plurívoco, comporta várias acepções. Dentre os vários sentidos em que ele é utilizado pela doutrina, está o de imunidade como norma jurídica, direito subjetivo⁹⁷ e como conceito jurídico positivo.⁹⁸

97. José Wilson Ferreira Sobrinho assevera que "a norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorgar ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado. A norma imunizante, portanto, tem o duplo papel de fixar a competência e de conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo, razão que permite sua caracterização, no que diz com a outorga de um direito subjetivo, como norma jurídica atributiva por conferir ao imune o direito referido". E, conclui: "o direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito reflexo da norma imunizante. Se o titular da competência tributária, durante o seu exercício, desrespeitar os limites jurídicos em que seu atuar é lícito e impuser um gravame fiscal ao imune, o direito público subjetivo de não ser tributado terá sido lesado. Esta lesão permitirá

A falta de especificação do sentido em que determinado termo plurívoco estiver sendo utilizado prejudica a cientificidade do discurso jurídico. Alfredo Augusto Becker adverte que o “rigoroso cuidado na terminologia não é exigência ditada pela gramática para a beleza do estilo, mas é uma exigência fundamental — como aguda e exaustivamente demonstrou Norberto Bobbio — para construir qualquer Ciência. Deve-se distinguir entre Veracidade e Cientificidade. Veracidade é o objetivo. Cientificidade é o meio para alcançar aquele objetivo. A natureza essencial de toda e qualquer Ciência é a natureza instrumental. Ciência é um instrumento mediante o qual se apreende a Veracidade”.

É de bom alvitre, portanto, para o bom desenvolvimento deste trabalho, que se passe a examinar o termo imunidade como norma jurídica — preocupação central deste estudo —, e que se indique em que sentido será utilizado no decorrer deste trabalho.

2. A imunidade como norma jurídica

2.1 O direito como conjunto de normas jurídicas

Se perguntarmos a um determinado grupo de pessoas o que é direito, as respostas poderão ser as mais variadas possíveis, porque o termo direito pode ser empregado em vários sentidos, tais como: de justiça; conjunto de princípios fundamentais de proteção ao homem e que estão acima do direito positivado (direito natural); faculdade de agir amparada pelo direito (direito subjetivo); setor do conhecimento humano que se dedica a descrever o direito posi-

que o imune ingresse em juízo pleiteando a invalidade do tributo instituído em condições agressivas a um direito público subjetivo — não ser tributado enquanto imune” (*Imunidade Tributária*, p. 102-103).

98. José Wilson Ferreira Sobrinho salienta que a imunidade tributária, entre nós, tem assento constitucional, isto significa que o seu conceito não poderá ser construído com base na normatividade infraconstitucional, mas com suporte na Constituição Federal. Conclui ele, então, que o conceito de imunidade tributária é um conceito jurídico-positivo de estatura constitucional (*Op. cit.*, p. 87).

99. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 36.

tivo (Ciência do Direito); conjunto de normas jurídicas válidas (direito positivo).

Para efeito deste estudo, interessa dar ênfase à distinção existente entre direito positivo e Ciência do Direito, com o propósito de evitar equívocos, visto que os dois sistemas são bastante diferentes, e que se irá ocupar justamente das unidades de um desses sistemas.

O sistema do direito positivo é formado pelo conjunto de normas jurídicas existentes num determinado momento e espaço. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, “se pensarmos no conjunto de todas as normas jurídicas válidas, num determinado intervalo de tempo e sobre específico espaço territorial, inter-relacionadas sintética e semanticamente, segundo um princípio unificador, teremos o direito positivo que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva, pertencente à região ôntica dos objetos culturais, visto que é produzido pelo homem para disciplinar a convivência social, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas”.

As unidades do sistema do direito positivo, as normas jurídicas, são juízos hipotéticos-condicionais que se formam em nossa mente a partir do suporte físico. São, como diz Paulo de Barros Carvalho, “significações construídas a partir dos textos positivados e estruturados consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas”.

As normas precisam necessariamente de um veículo para sua exteriorização, ou seja, de um suporte físico, substrato material consistente em marcas de tinta sobre o papel ou mediante sons (fonemas), vertidos numa linguagem. Via de regra, as normas são materializadas por meio de tinta depositada no papel, formando o que se convencionou denominar de textos legais (leis).

A linguagem do direito positivo caracteriza-se por ser uma linguagem prescritiva, formada por comandos que não têm o condão de sugerir, mas de impor coativamente aquilo que dispõe. O escopo da norma jurídica não é coincidir com a realidade, mas

100. *Direito Tributário — Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 45.

101. *Op. cit.*, p. 22.

incidir sobre ela, alterando-a, com o fito de direcionar o comportamento dos particulares e reger a atuação dos agentes da Administração.¹⁰²

A legislação tributária não é composta somente pelas leis que majoram ou instituem tributos, mas também pelas regras que disciplinam os deveres instrumentais e as correspondentes sanções aplicáveis aos contribuintes que descumprem obrigações e deveres instrumentais tributários.

Podemos dizer, então, que o direito tributário positivo é o ramo didaticamente autônomo do direito, formado pelo conjunto de normas jurídicas que disciplinam direta ou indiretamente a instituição, arrecadação, fiscalização e extinção de tributos, bem como pelas que instituem os deveres instrumentais e as medidas sancionatórias impostas em decorrência do descumprimento de obrigação tributária e/ou deveres instrumentais.

A Ciência do Direito é uma metalinguagem do direito positivo. É constituída por uma linguagem descritiva, que tem como objetivo descrever o fenômeno jurídico a partir do seu objeto, as normas jurídicas. Dessarte, a linguagem descritiva é suscetível dos valores verdade e falsidade, pois a veracidade ou não da metalinguagem poderá ser examinada mediante a consulta ao direito positivo.¹⁰³

102. Segundo ensinamentos de Lourival Vilanova, "Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito (*As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 3-4).

103. Na lição de Roberto J. Vernengo, "La ciencia del derecho que describe un derecho positivo tiene que enunciar correctamente el carácter deóntico que una acción tenga atribuida en las normas estudiadas. Al hacerlo, formularía, en términos teóricamente controlables, el sentido objetivo que una acción tendría, dentro de un grupo o sociedad, conforme a las normas que el mismo grupo o sociedad acepta como criterio de evaluación del comportamiento de sus miembros. En ese respecto, las tesis que los juristas adelantan no serían meras propuestas idológicas, sino hipótesis de alcance empírico: afirmaciones que pueden ser desvirtuadas o confirmadas según la interacción social de los miembros del grupo, y sobre todo, la de sus órganos, se desarrolle o no conforme a las previsiones compatibles con la hipótesis del científico" (*Curso de Teoría General del Derecho*, p. 158).

Desta forma, tomando-se o direito positivo como base empírica, as construções teóricas poderão ser verificadas, submetendo-as aos valores verdade e falsidade. Aquelas que não encontrarem correspondência com o direito positivado poderão ser refutadas por serem falsas.

A linguagem das normas, diferentemente da linguagem da Ciência do Direito, não é regida pelos valores de verdade ou falsidade. Está estruturada de maneira diferente, as normas são válidas ou não válidas e têm como referencial as normas de construção do sistema a que pertencem. Assim, o sistema da Ciência do Direito não se confunde com o sistema do direito positivo: o primeiro é formado pelo conjunto das proposições descritivas enquanto o segundo pelas normas jurídicas.

2.2 Regras de conduta e regras de estrutura

As normas que compõem o ordenamento jurídico, tomando-se por critério a finalidade da normatização, podem ser classificadas em duas espécies: regras de conduta e regras de estrutura.¹⁰⁴ As primeiras são normas que se dirigem à conduta, regulam imediatamente as relações intersubjetivas. Já as de estrutura instituem os órgãos, disciplinam os procedimentos e estabelecem como outras normas podem ser inseridas, modificadas e expulsas do sistema.¹⁰⁵

As normas jurídicas, de modo geral, expressam-se por meio do conetivo dever-ser. Nas normas de conduta ele aparece modalizado deonticamente em obrigatório (O), proibido (V) e

104. O termo *regra* será empregado nesse capítulo como sinônimo de norma jurídica.

105. Exemplifica Paulo de Barros Carvalho que "são normas de conduta, entre outras, a regras-matrizes de incidência dos tributos e todas aquelas atinentes ao cumprimento dos deveres instrumentais ou formais, também chamados de 'obrigações acessórias'. E são tipicamente regras de estrutura aquelas que outorgam competências, isenções, procedimentos administrativos e judiciais, as que pressupõem pressupostos etc. Entre as normas que estipulam competências, incluíamos as regras de imunidade tributária (*Direito Tributário — Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 36).

permitido (P). Se alguém realizar o fato "X", fica obrigado a recolher a importância de "Y" aos cofres públicos. Já as normas de estrutura expressam-se, via de regra, por meio de um dever-ser neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas obrigatório, proibido ou permitido. Se o antecedente, então deve ser o conseqüente.¹⁰⁶

As normas de estrutura — pondera Márcio Severo Marques — estabelecem o procedimento formal a ser observado para a produção das normas de tributação, delimitando materialmente o exercício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno. É condição de validade da norma de tributação a sua conformidade a essas normas de estrutura. A falta de atendimento ao processo legislativo ou ao conteúdo material da conduta a ser disciplinada pela norma tributária (critérios que foram utilizados pelo texto constitucional, inclusive para efeito de repartição e discriminação das competências impositivas), tal como por aquelas estabelecidos, fulmina a exação por inconstitucionalidade, que é a mais grave forma de violação ao sistema jurídico.¹⁰⁷

Tanto as regras de conduta quanto as de estrutura integram o sistema do direito positivo, porém, prestam-se a fins diversos. As de conduta regulam as relações entre sujeitos da interação social e as normas de estrutura destinam-se a regular a formação de outras normas, indicando o órgão competente, o procedimento a ser adotado e a forma de criação, modificação e eliminação de determinado instrumento normativo do sistema.¹⁰⁸

106. As regras de estrutura exercem no sistema do direito positivo — diz Paulo de Barros Carvalho — o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num determinado idioma. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para construirmos orações com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas (*Curso de Direito Tributário*, p. 136).

107. *Classificação Jurídica dos Tributos*, p. 151.

108. Na lição de Juan Manuel Teran, "El derecho del derecho son las reglas que rigen el modo de creación permanente del derecho dentro de un sistema jurídico, porque está tomada la palabra derecho en esta doble significación: el derecho como norma, que es contenido determinado para ciertas situaciones jurídicas. Y

2.3 As imunidades tributárias como regras de estrutura

As normas jurídicas que contemplam hipóteses de imunidade estão contidas na Constituição Federal e dirigem-se aos legisladores das pessoas políticas de direito constitucional interno, determinando que se abstenham de instituir tributos sobre determinadas situações, bens ou pessoas. São normas que, juntamente com as de competência, delineiam o campo impositivo dos entes tributantes.

No plano constitucional o legislador não se ocupa de criar tributos, cinge-se a proceder a distribuição da competência tributária entre os entes de direito constitucional interno. As prescrições editadas nesse plano não cuidam da problemática da percussão do gravame, tarefa esta deixada para o legislador ordinário. Não há, portanto, comando que se dirija diretamente ao comportamento humano tomando-o como hipótese de incidência de determinado tributo, mas há a fixação dos parâmetros de atuabilidade legiferante das unidades da federação.

Marcelo Fortes de Cerqueira leciona que nas "normas de comportamento, o dever-ser intreproposicional se apresenta sempre modalizado em permitido, obrigatório e proibido. As normas de estrutura, por seu turno, aparecem modalizadas ou não. Ordinariamente, as regras de estrutura apresentam dever-ser intraproposicional neutro, visto que não são normas diretamente reguladoras das condutas interpessoais; não têm esse objetivo imediato, conquanto por vezes podem ostentar a justaposição de dois modais deônticos, como nos casos das normas de competência e de imunidade, em que o núcleo normativo é 'proibido obrigar'; ou seja, as pessoas políticas competentes para instituir tributos estão proibidas, pelas normas de imunidade, de obrigar determinadas pessoas a pagar tributos".¹⁰⁹

Vê-se, portanto, que as normas que contemplam hipóteses de imunidades caracterizam-se como normas de estrutura, pois não se reportam diretamente à conduta humana, dirigem-se ao legisla-

el derecho del derecho, regulador de normas, cuya materia es sólo regular cómo há de ser dictado el derecho (*Filosofia del Derecho*, p. 164).

109. *Repetição do Indébito Tributário — Delineamentos de uma Teoria*, p. 113.

dor das pessoas políticas de direito constitucional interno, delimitando seu campo impositivo.

2.4 A regulamentação das imunidades condicionadas como regras de conduta

As imunidades são normas constitucionais completas¹¹⁰ que não admitem a atuação do legislador infraconstitucional com o objetivo de demarcar o seu conteúdo e alcance. São normas cujo arcabouço está todo delineado no próprio texto constitucional, não admitindo, nesse aspecto, nenhuma participação do legislador ordinário para complementá-lo. Toda e qualquer incursão legislativa nesse campo, se não tiver caráter meramente explicativo, será irregular.

As normas imunizantes não podem ser modificadas pelo legislador ordinário por meio de normas infraconstitucionais, eventuais alterações somente poderão ser realizadas por meio de emendas à Constituição e isso há que ser feito respeitando-se os limites estabelecidos pelo sistema. Há hipóteses em que nem mesmo por meio de emendas será possível ao legislador modificar o alcance de determinada imunidade, como se verá mais adiante.

O instituto das imunidades é um fenômeno constitucional; isto é, são normas constitucionais de estruturas que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para tributarem determinadas situações ou fatos. Vale dizer, a respeito do conteúdo e alcance das normas imunizantes nada poderá dispor o legislador por meio de leis infraconstitucionais, salvo se for apenas para explicitar determinada norma imunizante.

Vê-se, então, que as imunidades não poderão ser objeto de normatização por meio de leis infraconstitucionais. Trata-se de regras que têm status constitucional e como tais somente podem ser modificadas por meio de emendas à Constituição. Qualquer alteração que não seja por meio desta via será irregular. O que

110. A expressão *normas constitucionais completas* é utilizada aqui no sentido de que os elementos integrantes da norma necessários para que tenha sentido deontológico estão todos plasmados no próprio texto constitucional.

poderá ser objeto de normatização infraconstitucional é apenas a instituição de deveres instrumentais destinados a controlar a fruição de determinada hipótese de imunidade.

Há hipóteses de imunidades, como é o caso do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, em que o poder constituinte condicionou a fruição dos seus benefícios ao cumprimento de deveres instrumentais a serem veiculados por meio de leis infraconstitucionais. Todavia, essa faculdade não é para dispor sobre as normas imunizantes, mas apenas para editar deveres instrumentais.

A outorga de competência para estabelecer deveres instrumentais não pode ser confundida com a competência para dispor sobre as normas imunizantes. São realidades totalmente distintas. Os deveres instrumentais são regras instituídas com a finalidade de controlar a ocorrência dos fatos jurídicos tributáveis. Essas são medidas necessárias ao controle da ação de tributar, enquanto as normas imunizantes referem-se ao campo impositivo das pessoas políticas.

São exemplos desses deveres, dentre muitos, o de prestar informações à Administração, manter livros fiscais, fazer declarações, expedir notas fiscais, manter os documentos contábeis à disposição da fiscalização, permitir o ingresso no estabelecimento dos agentes da Administração para averiguações. Todas são medidas destinadas a viabilizar o controle, por parte da Administração, da ocorrência dos fatos jurídicos tributários.

Nota-se que as normas que contemplam deveres instrumentais, diferentemente das imunizantes, dirigem-se diretamente à conduta dos contribuintes, impondo-lhes o dever de tomar certas medidas destinadas a possibilitar à Administração controlar o cumprimento das obrigações tributárias e, no caso das imunidades e isenções, evitar o cometimento de desvirtuamentos dos propósitos almejados com a desoneração da tributação.

Vislumbra-se, portanto, que as normas que instituem deveres instrumentais são regras de conduta e não de estrutura como são as normas imunizantes. Dessarte, as duas espécies de normas são inconfundíveis, possuem estrutura diferente e dirigem-se a destinatários diversos. Os deveres instrumentais regulam a atuação dos contribuintes e as normas imunizantes disciplinam a atuação dos legisladores das unidades federativas.

3. A definição de imunidade

3.1 A definição adotada neste trabalho

Várias são as definições encontradas na doutrina sobre imunidades. Todas buscam delimitar o instituto das imunidades, gizando seus contornos com o propósito de bem representar o fenômeno das imunidades. Dentre as várias definições existentes, podemos destacar as de Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros de Carvalho e José Souto Maior Borges, todas marcadas por grande rigor terminológico e precisão na demarcação do objeto.

Roque Antonio Carrazza diz que a expressão imunidade tributária tem duas acepções. Diz ele: "Uma, ampla, significando a incompetência da pessoa política para tributar: a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário; b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte; c) com efeito de confisco; d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens (salvo a hipótese de pedágio); e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica; e f) fazendo tábua rasa do princípio da não-discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens. E, outra, restrita, aplicável às normas constitucionais que, de modo expresso, declaram ser vedado às pessoas políticas tributar determinadas pessoas, quer pela natureza jurídica que possuem, quer pelo tipo de atividade que desempenham, quer, finalmente, porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações".¹¹¹

Na definição de Paulo de Barros Carvalho, imunidade é "a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas".¹¹²

Na lição de José Souto Maior Borges, "é a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente

111. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 468-469.

112. *Curso de Direito Tributário*, p. 178.

ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária. A imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária".¹¹³

Opta-se por definir imunidades tributárias, para efeito deste trabalho, como um conjunto de normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.

Dada a definição, passa-se então, a discorrer sobre as cláusulas estipulativas que a compõem.

a) conjunto de normas jurídicas;

Faz-se referência ao termo conjunto para dizer que há um número limitado de normas que contemplam hipóteses de imunidades, e à expressão normas jurídicas, para explicitar que imunidades são normas jurídicas e, como tais, não podem ser confundidas com outras realidades, como a da sua utilização como representativo do direito subjetivo que os contribuintes possuem de não serem tributados quando se encontrarem em situações abstratamente previstas em regras imunizantes.

b) contempladas na Constituição Federal;

A utilização da expressão contempladas na Constituição Federal tem como propósito distinguir as imunidades constitucionais das decorrentes, previstas nos textos das constituições estaduais, as quais possuem regime jurídico diferenciado das contempladas no texto constitucional.

c) que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.

Tal assertiva denota serem as imunidades constitucionais normas de estruturas que se dirigem ao legislador das pessoas políticas, delimitando o seu campo impositivo de forma negativa, estipulando que somente podem editar normas que criem tributos no âmbito de suas competências desde que não alcancem as situa-

113. *Isenções Tributárias*, p. 207.

ções contempladas pelas regras de imunidade. Dessarte, as normas imunizantes colaboram no delineamento do campo impositivo, estabelecendo limites à atuação legiferante das pessoas políticas em matéria tributária. São normas que afastam a possibilidade de certas situações serem contempladas como hipótese de incidência de tributos.

3.2 A impropriedade da definição de imunidades como normas expressas de incompetência para tributar

Comumente diz-se que as imunidades são normas jurídicas que estabelecem de modo *expresso* a impossibilidade de as pessoas políticas de direito constitucional interno tributarem determinadas situações, bens, serviços ou pessoas, qualificando as imunidades como normas expressas.

Parece, entretanto, que tal distinção não procede. As normas jurídicas são entidades abstratas construídas a partir dos textos normativos. Portanto, não há que se fazer distinção entre normas implícitas e normas explícitas. Todas são, na verdade, normas implícitas nesse sentido, pois erigem-se da conjugação dos vários preceptivos, compondo sua estrutura lógica, não se confundindo com as várias formas de se estruturar os textos normativos. Pode ocorrer que determinadas normas sejam mais facilmente identificadas do que outras, mas todas são resultado de um processo intelectual que tem por objeto os textos normativos.¹¹⁴

114. É bom dizer que essas ponderações não guardam similitude com as que fundamentam a distinção feita pelo Professor Ricardo Lobos Torres entre imunidades expressas e implícitas. No seu entendimento, há imunidades a tributos que não aparecem explicitamente no texto do art. 150 da CF. Saliencia que a "ausência de tradução em linguagem constitucional não as prejudica, posto que, (...) nem sempre a imunidade vem declarada expressamente na Constituição. Demais disso, o art. 150, sede constitucional das imunidades, é o contraponto fiscal do art. 5º, que declara os direitos da liberdade. Assim sendo, cada qual dos direitos fundamentais declarados no art. 5º exibe, como uma sua qualidade essencial, a intributabilidade absoluta por parte a União, dos Estados e dos Municípios, ainda que o não diga o art. 150. (...) Segue-se, daí, que é aberto e incompleto o elenco das *imunidades aos tributos*. Todos os direitos enumerados no art. 5º estão protegidos contra a incidência de impostos, taxas e contribuições, da mesma forma que os

Paulo de Barros Carvalho assevera que é "curioso notar que na conformidade dessas premissas será redundante falarmos em 'normas implícitas', posto que essas entidades estão necessariamente na implicitude dos textos, não podendo haver, por conseguinte, 'normas explícitas'. É que, situando-se no plano imaterial das significações, as normas encontram base empírica na literalidade dos enunciados expressos que, em si mesmos, não são normas jurídicas".¹¹⁵

Vê-se, portanto, que as normas jurídicas não estabelecem expressamente nada, pois são entidades abstratas construídas a partir dos textos normativos, que sempre estarão na implicitude dos textos. As normas são juízos hipotéticos-condicionais deduzidos dos signos representativos da ordem jurídica e, nesse sentido, não há que se fazer distinção entre normas implícitas e normas expressas, já que todas são implícitas.

Tal ilação leva a afirmar que é imprópria a delimitação das hipóteses de imunidade como sendo o conjunto de normas que estabelecem de modo expresso a incompetência de as pessoas políticas tributarem determinadas situações, bens, serviços ou pessoas.

Esse desnudamento nos permite entender melhor porque certos doutrinadores são categóricos em afirmar que, por exemplo, a imunidade recíproca subsistiria na ordem jurídica brasileira ainda que se eliminasse a alínea "a", do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal,¹¹⁶ mesmo tendo definido imunidade como normas

deduzidos dos princípios constitucionais e da natureza do regime". (*Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*, vol. III, p. 204). Nota-se, pelo excerto transcrito, que a concepção de imunidades por ele adotada é absolutamente diferente da concepção desenvolvida neste trabalho. Logo, é manifestamente incabível a redução da categoria das imunidades implícitas por ele engendrada à concepção de que não há normas imunizantes expressas, mas somente implícitas.

115. *Direito Tributário — Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 20.

116. A alínea "a" do art. 150, VI, da Constituição Federal estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros. Afirma Silvio Luís Ferreira da Rocha que se deve "dar as palavras patrimônio, renda e serviços uma interpretação ampla que signifique a impossibilidade de uma pessoa política instituir e exigir de outra pessoa política qualquer espécie de

jurídicas contidas no texto constitucional que estabelecem de modo expreso a incompetência de as pessoas políticas tributarem determinadas situações, bens, serviços ou pessoas.¹¹⁷

A imunidade recíproca, segundo essa corrente, subsistiria ainda que houvesse a supressão da alínea "a", do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, porque a norma imunizante seria dessumida de outros preceptivos contidos na Constituição, os quais prestigiam o princípio federativo e a autonomia dos municípios, assegurando a isonomia entre os entes federativos, não permitindo que um venha a imiscuir-se nas atividades do outro.¹¹⁸

A norma imunizante pode ser construída a partir de fragmentos de textos, de um artigo, de alguns ou da soma deles. Enfim, não há necessidade de haver previsão literal no texto constitucional de que determinada situação está afastada da tributação para que se configure uma hipótese de imunidade. Tal norma imunizante pode ser dessumida, como é o caso da imunidade recíproca, de outras diretrizes contidas na Constituição Federal. Exemplos: art. 156, § 2º, I, CF, no tocante a desincorporação (redução do capital) e a do art. 195, § 7º, com relação às instituições de educação.

imposto. Assim, não podem ser exigidos da União, Estados, Municípios e Distrito Federal nem mesmo os impostos cuja norma não tenha escolhido no aspecto material da hipótese de incidência conceitos de fatos idênticos aos conceitos de patrimônio, renda e serviços" (Da Imunidade. In: *Direito Tributário Constitucional*, p. 122).

117. Pondera Marco Aurélio Greco que "nada obriga a existência de um texto escrito para definir as limitações constitucionais. Podem-se deduzir limitações, independentemente da existência de texto escrito a respeito. Por exemplo, do princípio federativo pode ser deduzida a imunidade recíproca a impostos" (*Contribuições — uma figura 'sui generis'*, p. 167).

118. Nesse mesmo sentido é o entendimento de Roque Antonio Carrazza ao salientar que as "pessoas políticas são imunes à tributação por meio de impostos, ex vi do art. 150, VI, "a", da CF. Esta é a chamada imunidade recíproca e decorre naturalmente seja do princípio federativo, seja do princípio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas (...). O que estamos querendo dizer é que, ainda que inexistisse uma alínea "a" deste teor, isto é, proibindo, literalmente, que as pessoas políticas se tributassem umas às outras por meio de impostos, elas, só em decorrência do aludido princípio, não poderiam ser compelidas a suportá-los" (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 470).

Portanto, em virtude dessas ponderações, deixa-se de mencionar, na definição adotada, que as imunidades são somente aquelas normas que, de modo expreso, contemplam o afastamento da tributação sobre determinadas situações, bens, serviços ou pessoas, pois não há que se fazer distinção entre normas expresas e normas implícitas; todas são implícitas.

4. A questão da divisibilidade ou não das imunidades

Os autores divergem acerca da questão, de as imunidades tributárias serem ou não passíveis de divisão. Há os que sustentam serem as imunidades passíveis de fracionamentos e os que não admitem que as imunidades possam ser divididas.

Dizer que as imunidades são sempre amplas e indivisíveis, que não suportam fracionamentos, protegendo de maneira absoluta as pessoas, bens ou situações que relatam, — verbera Paulo de Barros Carvalho¹¹⁹ — é discorrer sem compromisso; é descrever sem cuidado; sem o desvelo necessário à construção científica.

Salienta o autor que a Constituição Federal, ao estender às autarquias a intangibilidade, por meio dos impostos, do patrimônio, renda e serviços atrelados às suas finalidades, ou delas decorrentes, no § 2º do art. 150, estabeleceu um fracionamento que separa, indubitavelmente, de um lado, as atividades ligadas aos objetivos primordiais daqueles entes; de outro, o exercício de funções paralelas, marginais, episódicas, que porventura as autarquias e as fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público venham a desempenhar.

Contraopondo-se, aparentemente a esta posição, José Wilson Ferreira Sobrinho diz que tal raciocínio não procede, pois "quando se diz que a imunidade é ampla e indivisível não se está afirmando nenhuma equivalência entre essas características e a realização do suporte fático não guarda nenhum contato com a indivisibilidade e a amplitude da imunidade tributária, uma vez que a regra imunizante não tem suporte fático para ser realizado, isto é, o seu dever-ser é neutro e, portanto, não modalizável". De-

119. *Curso de Direito Tributário*, p. 176.

pois o autor conclui dizendo que a "indivisibilidade e amplitude da imunidade tributária significam que, uma vez configurada (a imunidade), ela não é susceptível de ser fracionada, como se alguém pudesse ser mais e outro pudesse ser menos imune, o que não é exato na medida em que ou se é imune ou não se é. Não há possibilidade de ser mais ou menos imune".¹²⁰

Nota-se, portanto, que Paulo de Barros Carvalho defende a idéia de que as imunidades são divisíveis, comportam fracionamentos, enquanto José Wilson Ferreira Sobrinho sustenta que as imunidades são amplas e indivisíveis, tanto que conclui dizendo que "a imunidade tributária, uma vez introduzida no ordenamento jurídico, é ampla e indivisível no sentido de que o imune não o é em gradação maior ou menor".¹²¹

Parece, todavia, que a divergência é apenas aparente, haja vista que, toda a polêmica reside na falta de explicitação do que é divisível. Vale dizer, se a divisibilidade refere-se à norma jurídica ou à situação de fato a que se refere a norma. Enfim, há que se fixar de modo preciso a que se refere o termo divisibilidade. Feito isso, por certo, esvaziar-se-á a discussão.

Tanto isso é verdade que o próprio autor Paulo de Barros Carvalho não discorda da idéia de que a imunidade, como norma, é indivisível, mas adverte que entender-se a amplitude e indivisibilidade desse modo é um equívoco, pois tal atributo não é exclusivo das imunidades.

Essa é a ilação que se pode extrair do excerto em que consigna que "é evidente que todo fato social que ingressa para o mundo jurídico pela porta aberta dos supostos normativos, uma vez realizado, provoca a incidência e é colhido em cheio, irradiando os efeitos jurídicos que lhe são imputados. Se a isso querem os autores denominar amplitude e indivisibilidade, operam com engano, pois o fenômeno não é atributo das imunidades, mas de todas as disposições prescritivas do direito posto. Exista uma regra que qualifique um fato, associando-lhe determinados efeitos, e a consequência propagar-se-á de modo absoluto, direito e contun-

120. *Imunidade Tributária*, p. 111-112.

121. *Op. cit.*, p. 114.

dente, toda vez que o evento acontecer. A incidência se dá, invariavelmente, de maneira automática e infalível".¹²²

A polêmica sobre a divisibilidade ou não das imunidades tem origem na falta de especificação do sentido em que é empregada a palavra divisibilidade, haja vista que não há propriamente uma divergência de fundo entre os doutrinadores. A diversidade de uso do termo divisibilidade tem gerado discussões improfcuas.

Tomadas as imunidades como normas jurídicas, contempladas na Constituição Federal, que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno tributarem certas situações nela especificadas, não há que se falar em divisibilidade, pois tal fracionamento é um problema pré-legislativo, reservado para o momento de se confeccionar as normas imunitantes.

Confeccionada a norma imunizante e inserida na ordem jurídica positiva, não há que se falar mais em fracionamento, pois ela ingressa no mundo jurídico com a configuração que lhe deu o legislador, que poderá até ser o recorte de parcela de um fato qualquer conhecido como um fato uno, mas que, para efeitos jurídicos, foi recortado.

Desse modo, mesmo naquelas situações em que um fato qualquer, conhecido como uno, é fracionado para efeitos de gozo de determinada imunidade, não há que se cogitar de divisibilidade da imunidade, visto que o fracionamento pertence ao momento da feitura da norma, antes de seu ingresso na ordem jurídica, até esse momento não se tem norma imunizante nenhuma. Ela nasce exatamente com a feição que lhe foi dada. Daí a razão de não se falar em divisibilidade da imunidade.

É o que ocorre com o § 2º, do art. 150 da Constituição Federal, ao estabelecer que a imunidade contemplada no inciso VI, "a", do referido dispositivo 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".

Veja-se que o legislador, ao restringir o alcance da referida imunidade às finalidades essenciais das autarquias e fundações

122. *Curso de Direito Tributário*, p. 177.

instituídas e mantidas pelo Poder Público não criou, segundo o sistema de referibilidade adotado neste trabalho, uma hipótese de imunidade divisível. A imunidade foi inserida na ordem com esta configuração e, desse modo, não se pode falar, sob uma perspectiva jurídico-positiva, de fracionamento da imunidade. Tal asserção só seria factível sob um prisma pré-legislativa.

Portanto, procurando manter coerência com as premissas adotadas neste trabalho, pode-se dizer que as imunidades, sob uma perspectiva jurídico-positiva, não são divisíveis.

5. Âmbito de abrangência das imunidades: impostos ou tributos?

A abrangência das imunidades é tema polêmico. Não há, na doutrina, um entendimento consolidado. É uma questão aberta que ainda suscitará muitos debates, pois há argumentos consistentes favoráveis tanto aos que sustentam que as imunidades alcançam somente os impostos quanto para aqueles que entendem que elas podem abranger todos os tributos.

No entendimento de Hugo de Brito Machado, "a imunidade refere-se a impostos. Não aos demais tributos".¹²³ Já Eduardo Marcial Ferreira Jardim sustenta que "o comando derradeiro, art. 151, I, trata da imunidade em relação aos tributos em geral, compreendendo, pois, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais e empréstimos compulsórios, segundo a classificação tradicional e predominante acerca das espécies tributárias".¹²⁴

Sobre o tema, Paulo de Barros Carvalho ressalta que "querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela as taxas e a contribuição de melhoria. Tudo sobre o fundamento de que o texto do diploma básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo art. 150, VI, cita nominalmente, a espécie de tributos que Geraldo Ataliba nomina de não-vinculados. Além do

123. *Op. cit.*, p. 172.

124. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, p. 141.

mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o estado se propõe, ao passo que as taxas e a contribuição de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal do interessado, não comportariam o benefício da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos".

Ainda sobre o assunto, insiste o referido autor: "nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige". E arremata: "a proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa".¹²⁵

A respeito dessa questão, pode-se dizer que é importante fazer uma distinção entre o que pode ocorrer em tese e o que está positivado. Explicando melhor: em tese, não há dúvida de que o legislador pode criar hipóteses normativas imunizantes que contemplem outros tributos que não sejam impostos. Outro problema é saber se o texto constitucional atual contempla hipóteses de imunidades para outros tributos além dos impostos.

Neste trabalho, defende-se a tese de que o texto constitucional contempla hipóteses de imunidades referentes a tributos que não são impostos, como é o caso do art. 5º, inciso XXXIV, "a" e "b", inciso LXXIV, LXXVII e art. 195, § 7º, art. 226, § 1º, todos da Constituição Federal. Portanto, no âmbito deste trabalho, o instituto das imunidades não diz respeito somente a impostos, mas pode referir-se a qualquer uma das espécies tributárias.

125. *Op. cit.*, p. 172-175.

normas cuja eficácia está condicionada à complementação normativa a ser levada a efeito pelo legislador ordinário, possuem todos os elementos necessários à sua operatividade.

Como exemplo das imunidades incondicionadas, pode-se citar a hipótese prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição Federal, o qual prevê a chamada imunidade recíproca. Tal norma independe de qualquer regulamentação infraconstitucional para que possa propagar seus efeitos.

Por outro lado, as imunidades condicionadas são aquelas veiculadas por meio de normas sujeitas à regulamentação infraconstitucional para sua completude normativa para efeitos de fruição, a ser viabilizada pelo processo de integração. Vale dizer, o desfrute dos benefícios da imunidade estão condicionados ao cumprimento de determinados requisitos estabelecidos em leis infraconstitucionais.

Convém registrar, entretanto, que essa complementação não diz respeito à norma imunizante, mas aos pressupostos formais a serem preenchidos pelos favorecidos para a fruição dos benefícios proporcionados pela imunidade. Não se trata de completar as normas imunizantes, pois ela está toda delineada no próprio texto constitucional, mas de instituir deveres instrumentais a serem cumpridos pelos contemplados pela imunidade para que façam jus ao benefício.

Pode ser apontada como exemplo dessa espécie de imunidade, a hipótese prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, já que seu gozo está condicionado ao cumprimento dos requisitos estabelecidos em lei. Veja-se que é uma norma constitucional que depende de integração normativa para a fixação dos pressupostos formais a serem observados pelos interessados no gozo da imunidade ali contemplada.

Infere-se, portanto, que são hipóteses de imunidades com peculiaridades que justificam a classificação erigida, separando-as para efeitos de estudos, já que possuem traços distintivos bem nítidos que possibilitam vislumbrar um regime jurídico próprio para cada uma delas. Logo, como são espécies de imunidades que apresentam regras próprias, com efeitos diferentes, parece-nos que é viável e importante realizar a classificação engendrada.

CAPÍTULO VII

O PODER REGULAMENTAR DO LEGISLADOR ORDINÁRIO NA FRUIÇÃO DAS IMUNIDADES

SUMÁRIO: 1. Considerações gerais; 2. As imunidades condicionadas e a classificação das normas constitucionais quanto à sua aplicabilidade; 3. Normas gerais em matéria tributária; 4. A competência outorgada ao Congresso Nacional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; 4.1 O alcance do art. 146, II, da Constituição Federal; 4.2 O papel do art. 14 do Código Tributário Nacional no universo das imunidades; 4.3 A natureza e o alcance das regras contempladas nos incisos do art. 14 do Código Tributário Nacional; 4.4 Da necessidade ou não da expedição de ato administrativo que reconhece o direito dos beneficiados à fruição das imunidades condicionadas; 4.5 Os deveres instrumentais criados pelos entes tributantes como condição para a fruição dos benefícios proporcionados pelas imunidades condicionadas; 4.6 Modos e condições para expedição de ato declaratório que suspende os benefícios da imunidade; 4.6.1 A determinação do Código Tributário Nacional; 4.6.2 A regulamentação da suspensão do regime de imune pelo art. 32, da Lei n. 9.430/96; 4.6.3 Efeito intertemporal do ato declaratório de suspensão dos benefícios da imunidade; 5. A não remuneração dos dirigentes das entidades sem fins lucrativos como condição para o gozo dos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal; 6. A destinação do superávit como critério legal para a distinção entre entidades com e sem fins lucrativos; 7. A tributação de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa, ou de renda variável por entidades sem fins lucrativos, prevista pela Lei n. 9.532/97 e a diretriz contida no § 4º, do art. 150, da CF; 8. Requisitos condicionantes da fruição dos benefícios da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, criados pela Instrução Normativa n. 113/98.

1. Considerações gerais

O estudo do tema da regulamentação da fruição das imunidades é de fundamental importância para bem compreendermos

o sistema tributário brasileiro. Como se sabe, não obstante estar estruturado constitucionalmente de forma a assegurar a autonomia financeira da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atribuiu-se ao Congresso Nacional a faculdade para editar as denominadas normas gerais, o que implicou a possibilidade de impor restrições à atuação legislativa das pessoas políticas.

O desafio consiste, justamente, em buscar harmonizar a diretiva que assegura a autonomia financeira aos entes tributantes com a faculdade atribuída ao Congresso Nacional para editar normas gerais em matéria tributária. Isso é importante porque, dependendo da interpretação que se der a essa faculdade, diferente será o perfil constitucional do nosso sistema.¹³⁴

Alguns doutrinadores preconizam que o Congresso Nacional, a título de editar normas gerais, pode fazer tudo o que está literalmente previsto no art. 146, III, da Constituição Federal e que as matérias enumeradas nos incisos I e II, do mesmo preceptivo, não são normas gerais, mas uma categoria a parte de normas.

Contraopondo-se a essa corrente, há os que pensam que o campo de atuação do Congresso Nacional para a edição de normas gerais em matéria tributária não é tão amplo, circunscreve-se à possibilidade de dirimir conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Para alguns, a delimitação da faculdade atribuída ao Congresso Nacional para regulamentar a fruição das hipóteses de imunidades condicionadas depende, essencialmente, da definição do que pode ser objeto de regulamentação por meio de normas gerais. Para outros, que entendem que a competência para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar não está contida nas

134. Orlando Leite Júnior afirma que no "Novo Texto Magno, a tensão entre o aumento dos meios à disposição da União e a diminuição da capacidade legislativa dos Estados e Municípios é bem mais pujante. Houve uma grande movimentação em favor da autonomia dos Estados e Municípios. Mas, por se ter emprestado um papel muito grande à lei complementar, houve uma restrição ainda maior ao poder de legislar dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em proveito da União. Tanto quanto mais extensa for esta nova realidade, tanto mais restrita será a possibilidade do Estado e Municípios legislarem nos tributos que lhes couberam" (*A Regra-Matriz do IVVC: sua textualidade*, p. 81).

denominadas normas gerais, depende de qual é o campo de atuação dessa categoria de normas.

Por outro lado, como a fruição das imunidades condicionadas sujeita-se à regulamentação infraconstitucional, é importante que se verifique, também, a aplicabilidade das referidas normas imunizantes, ou seja, que se examine se possuem ou não eficácia imediata.

Destarte, é imprescindível que se faça uma ligeira análise da questão da aplicabilidade das normas constitucionais e das normas gerais em matéria tributária.

2. As imunidades condicionadas e a classificação das normas constitucionais quanto à sua aplicabilidade

As imunidades, como já foi dito, são veiculadas por normas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para criar tributos sobre determinados fatos, pessoas ou bens. Dentre tais normas, há algumas que, para sua aplicabilidade, demandam a edição de normas infraconstitucionais para o fim de regulamentá-las, estipulando os deveres instrumentais que devem ser cumpridos pelos interessados para que possam usufruir dos benefícios proporcionados pela imunidade, outras não.

Interessa, analisar, aqui, a primeira categoria, ou seja, as normas constitucionais que veiculam hipóteses de imunidades cuja fruição está condicionada à edição de normas infraconstitucionais, destinadas a conferir-lhe operatividade.

Na classificação de José Afonso da Silva, as normas constitucionais são agrupadas em três categorias: a) normas constitucionais de eficácia plena; b) normas constitucionais de eficácia contida; c) normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

O primeiro grupo é compreendido pelas normas constitucionais que não dependem de regulamentação infraconstitucional para propagar os seus efeitos. O segundo, pelas normas que possuem eficácia imediata, mas o conteúdo e alcance delas pode sofrer restrições a serem veiculadas por leis infraconstitucionais. O terceiro grupo é formado pelo conjunto das normas que necessitam

de regulamentação infraconstitucional para que possam ser aplicadas, pois não apresentam uma normatização completa da matéria sobre a qual versam.¹³⁵

A terceira categoria, a das normas de eficácia limitada, foi subdividida em dois tipos: a) definidoras de princípio institutivo ou organizativo, que, por brevidade, chamou de normas constitucionais de princípio institutivo; b) definidoras de princípio programático, ou simplesmente, normas constitucionais de princípio programático.

As normas constitucionais de princípio institutivo são, para o autor citado, aquelas por meio das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os *estruure em definitivo, mediante lei*.

Já as normas programáticas são concebidas como normas constitucionais por meio das quais o constituinte, em vez de regular determinados interesses, direta e imediatamente, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.

As normas constitucionais que veiculam hipóteses de incompetência dos entes tributantes para alcançarem, por meio da tributação, determinadas situações, bens ou pessoas, sem qualquer remissão ao legislador ordinário para complementar a tarefa de

135. Consoante as palavras de José Afonso da Silva, "na primeira categoria, incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente, e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário" (*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 76).

legislar, podem perfeitamente ser classificadas como normas de eficácia plena.

Todavia, as imunidades, de um modo geral, jamais poderão ser classificadas como normas de eficácia contida, visto que o sistema não admite a redução do campo de abrangência das imunidades a ser perpetrada por meio de normas infraconstitucionais. E, como visto, as normas de eficácia contida são aquelas que têm eficácia plena; porém, o seu campo de abrangência é passível de redução por meio de lei infraconstitucional, o que é inadmissível em matéria de imunidades.¹³⁶

O conteúdo e alcance das normas imunizantes não podem ser redimensionados por meio de leis infraconstitucionais. Trata-se de regras perfeitas e acabadas quanto à delimitação das situações afastadas da tributação. Logo, as normas constitucionais que contemplam hipóteses de imunidades não se enquadram nessa categoria de normas.

Já as normas que veiculam hipóteses de imunidades condicionadas, segundo se pensa, não se enquadram perfeitamente na categoria das normas constitucionais de eficácia limitada, pois apresentam peculiaridades não contempladas na elaboração da referida classificação.

É indubitável que as normas constitucionais que veiculam hipóteses de imunidades condicionadas não são normas programáticas, pois não se limitam a veicular diretrizes e objetivos a serem alcançados pelos órgãos estatais, mas também disciplinam concretamente determinadas situações. Por outro lado, não podem ser consideradas como normas instituidoras de princípios institutivos, destinadas a traçar esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, deixando tudo o mais ao legislador ordinário.¹³⁷

136. Nas palavras de José Afonso da Silva, essas "são normas que, em regra, solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão à uma legislação futura; mas o apelo ao legislador ordinário visa a restringir-lhes a plenitude da eficácia, regulamentando os direitos subjetivos que delas decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos" (*Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 96).

137. José Afonso da Silva diz que, quanto às matérias disciplinadas por normas constitucionais de princípio institutivo, o "legislador constituinte reconhece a

Nas imunidades condicionadas o constituinte esgotou a atividade legiferante quanto ao delineamento do direito material, ou seja, quanto ao âmbito de abrangência das imunidades contempladas no texto constitucional, deixando ao legislador ordinário apenas a tarefa de disciplinar o procedimento que deve ser adotado pelo beneficiário para ter direito à fruição dos benefícios de determinada imunidade, nada mais.

Desta forma, não há que se falar em possibilidade de complementação pelo legislador ordinário da tarefa de delimitar o campo de atuação das pessoas políticas em matéria tributária, mas apenas em mera faculdade de regular a forma e maneira de controle do reconhecimento do enquadramento de determinada situação numa hipótese de imunidade.

Diante disso, também não se vislumbra a viabilidade de proceder ao enquadramento das imunidades condicionadas na categoria das normas constitucionais de eficácia limitada, o que nos leva a concluir que não se pode pretender classificar as normas imunizantes segundo as mencionadas categorias.

3. Normas gerais em matéria tributária

As normas gerais de direito tributário constituem tema de veras controversas. Não há na doutrina e jurisprudência um entendimento consolidado e remansoso a respeito do campo de atuação do legislador ordinário quanto à faculdade para a edição de normas gerais em matéria tributária. Dito em outras palavras, não há uma definição precisa do que pode ser objeto de normas gerais.

conveniência de disciplinar certa matéria, relativamente à organização de instituições constitucionais, mas, ao mesmo tempo, por razões várias e até de pressão, limita-se a traçar esquemas gerais (princípios) sobre o assunto, incumbindo ao legislador ordinário a complementação do que foi iniciado, segundo a forma, os critérios, os requisitos, as condições e as circunstâncias, previstos na norma mesma. Conforme já observamos, essas normas deixam menor ou maior campo à atuação discricionária do legislador ordinário, mas sempre há um mínimo que um poder mais elevado — o constituinte — quer ver atendido? (*Op. cit.*, p. 118).

A divergência doutrinária é anterior à Constituição Federal de 1988. O art. 18, § 1º da Constituição de 1967, prescrevia que a "lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

A Constituição atual prescreve, no art. 146, que:

"Art. 146. Cabe à lei complementar:

I- dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;"

Atendo-se a uma interpretação literal, os tributaristas tradicionais defendiam e continuam defendendo a idéia de que a lei complementar tem três funções distintas: a) editar normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes tributantes em matéria tributária; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Filiado a essa corrente, Yves Gandra Martins¹³⁸ salienta que o novo texto constitucional eliminou, de vez, as dúvidas que pairavam sobre o espectro de atuação da lei complementar, pois a concepção da tríplice função da lei complementar foi expressamente contemplada no art. 146 da Constituição Federal.

Opondo-se a essa construção exegética há os defensores de uma interpretação sistemática comprometida com uma construção hermenêutica coerente e harmônica com as diretrizes fundamentais

prestigiadas pelo sistema, como o princípio federativo e autonomia dos Municípios. O resultado desse esforço exegético culminou numa construção teórica no sentido de que a lei complementar tinha essencialmente uma única finalidade: introduzir normas gerais de direito tributário destinadas a dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.¹³⁹

Portanto, formaram-se duas correntes bem definidas: a dicotômica¹⁴⁰ e a tricotômica. A primeira defende a tese de que o papel das normas gerais de direito tributário consiste em dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais a poder de tributar. Já a corrente tricotômica defende a idéia de que a lei complementar prevista no art. 146 da Constituição Federal tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao

139. Paulo de Barros Carvalho explica que no "itinerário da pesquisa da substância volitiva daquele dispositivo, sempre chamou a atenção dos especialistas a imprecisão e insegurança do conceito de normas gerais de direito tributário, que, na forma registrada pelo legislador, maculava dois princípios essenciais à existência mesma do sistema constitucional brasileiro. Sim, porque na medida em que fosse deferida à legislação complementar produzir, indiscriminadamente, regras jurídicas que penetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-membros, ainda que sob o pretexto de fazê-lo mediante normas gerais, estar-se-ia trincando o postulado federativo, encarnado, juridicamente, na autonomia recíproca da União e dos Estados, sob o pálio da Constituição. Ao mesmo tempo, se tais preceitos, protegidos pela capa da generalidade, pudessem invadir as prerrogativas constitucionais de que usufruem os Municípios, sem limitações determinadas, precisas e antecipadamente conhecidas, teríamos inevitável esvaziamento do princípio que assegurava autonomia àquelas pessoas políticas (*Curso de Direito Tributário*, p. 196-197).

140. Maria do Rosário Esteves destaca que há uma impropriedade terminológica por parte dos doutrinadores que denominam tal posição doutrinária de dicotômica, visto que essa nomenclatura induz a pensar que, para esta corrente, a lei complementar possui duas finalidades. Porém, seus adeptos reconhecem a existência de uma única finalidade da lei complementar prevista no art. 146 da CF/88: a de editar normas gerais de direito tributário. E estas, por sua vez, possuem duas finalidades (*Normas Gerais de Direito Tributário*, p. 97).

poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.¹⁴¹

Paulo de Barros Carvalho,¹⁴² ao comentar a redação do art. 146 da Constituição Federal, diz que o constituinte não foi feliz na forma escolhida para verter o comando do art. 146, visto que, da maneira que o fez, literalmente, está dito que toda a matéria da legislação tributária está contida no âmbito da lei complementar. Esse autor pondera que aquilo que não cair na vala explícita de sua especialidade caberá, certamente, no domínio da implicitude de sua generalidade.

Roque Antonio Carrazza,¹⁴³ também filiado à denominada corrente dicotômica, assevera que, ao se interpretar sistematicamente o art. 146 da Constituição Federal, não soçobram dúvidas de que a competência para editar normas gerais em matéria de legislação tributária desautoriza a União a ocupar-se com peculiaridades da tributação de cada pessoa política. Entender o assunto de outra forma — conforme o próprio autor esclarece — poderia acutillar os princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital. Assim, opina no sentido de que a lei complementar tributária só pode veicular normas gerais em matéria de legislação

141. A lei complementar tributária — pondera Luís Cesar Souza de Queiroz — pode assumir dois papéis distintos e inconfundíveis: a) veicular norma de produção normativa tributária; b) veicular norma impositiva tributária (isto é, norma de conduta tributária).

Quando a lei complementar tributária veicular norma de conduta (norma impositiva tributária), ela terá a mesma hierarquia de uma lei ordinária. É totalmente irrelevante (para os fins de apurar-se a posição na estrutura escalonada das normas) o fato de a lei complementar ter como característica procedimental a aprovação por um *quorum* superior ao exigido para a lei ordinária (art. 69 CRFB). Por outro lado, a lei complementar pode veicular norma de produção normativa. Assim, o faz quando ela regula o modo pelo qual as normas veiculadas por lei ordinária são criadas, modificadas ou extintas.

A norma veiculada pela lei complementar de produção normativa tributária regula apenas o aspecto declaração prescritiva, delimitando aquilo que pode ser declarado no plano fático, com o propósito de dar origem à norma jurídica impositiva tributária. Tal lei complementar de produção normativa tributária está expressamente referida no art. 146, incisos I a III, da Constituição da República (*Sujeição Passiva Tributária*, p. 102-106).

142. *Curso de Direito Tributário*, p. 200.

143. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 579.

tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Em que pesem os que pensam de modo diferente, parece que assiste razão aos que defendem a idéia de que a faculdade outorgada ao Congresso Nacional no art. 146 da Constituição para, por meio de lei complementar, dispor: a) sobre conflitos de competência entre os entes tributantes e b) a faculdade para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar está contida no que se convencionou chamar de normas gerais de Direito Tributário. Isto é, não se trata de uma competência estranha às normas gerais de direito tributário, mas são as próprias normas gerais.

Vale dizer, a competência outorgada no art. 146, II, da Constituição Federal para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nada mais é do que uma faculdade atribuída ao Congresso Nacional para editar normas gerais de Direito Tributário a respeito de tal matéria. A natureza da lei complementar que veicula normas acerca das matérias contempladas nos incisos I, II e III, do art. 146, da Constituição Federal, é a mesma: são normas gerais de Direito Tributário.

A razão de os incisos do art. 146, da Constituição Federal, estarem estruturados da forma que estão deve-se a uma impropriedade técnica cometida pelo constituinte. Não se vislumbra outra explicação para esse fato, pois entendê-lo de outra maneira levaria à negação de vigência de uma série de outros preceptivos contidos na Carta Magna, isto porque o constituinte de 1988 praticamente esgotou o trabalho legislativo de demarcar o campo de atuação de cada uma das unidades federativas.

Desse modo, o art. 146 da Constituição Federal não pode ser interpretado literalmente, para que o exegeta não se depare com um obstáculo intransponível, consistente na impossibilidade de compatibilizá-lo com as demais diretrizes tributárias contempladas pelo texto constitucional. Não há como, por exemplo, compatibilizar a faculdade concedida no art. 146 da Constituição, para o Congresso definir os "fatos geradores" dos impostos com as normas contidas no próprio texto constitucional que já definem os

"fatos geradores" dos impostos, vedando o legislador ordinário de redefini-los.

O sistema constitucional tributário brasileiro, como já foi dito alhures, é extremamente detalhista. Traz, de modo preciso, o campo de atuação de cada uma das entidades tributantes, assegurando-lhe autonomia financeira; confere aos contribuintes uma série de garantias que não podem ser eliminadas nem mesmo por meio de emendas à Constituição; em matéria de impostos indica os fatos que podem ser eleitos como hipóteses de incidência,¹⁴⁴ aponta a base de cálculo possível e implicitamente elegeu os destinatários da carga tributária.¹⁴⁵

144. Há doutrinadores que pensam de modo diferente, como é o caso de Luís Eduardo Schoueri, pois, segundo ele, na Constituição não se encontram parâmetros para a conclusão quanto ao aspecto material de cada imposto. Verbera que "as expressões empregadas pelo constituinte são meros nomes dados historicamente a impostos já existentes. Por isso, afirmamos que o constituinte não conceituou os impostos pertencentes a cada esfera tributante; apenas nominou-os contemplando um todo. Valendo-nos das lições da teoria geral do direito, concluímos que o constituinte apenas contemplou a realidade a partir de tipos. Tendo em vista, outrossim, que nosso sistema federal elegeu uma rígida discriminação de competências, concluímos que é na lei complementar que se encontram os conceitos de cada imposto discriminado constitucionalmente. Em conclusão, temos que para a solução dos conflitos de competência e do campo de competência residual, encontramos na lei complementar — e não na Constituição — os conceitos de cada imposto. Tendo em vista ser o discrimen baseado nos aspectos materiais dos fatos geradores, nosso tema se resolve a partir dos aspectos materiais eleitos em lei complementar".

Descartada a questão formal — afirma ele —, que "é faculdade do legislador complementar dispor sobre os conflitos de competência e definir os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes dos impostos elencados na Constituição. Desta forma, os conceitos do ICMS e do ISS nascem da lei complementar, não da Constituição. Esta contempla, apenas, os tipos de ambos os impostos" (Discriminação de Competências e Competência Residual. In: *Direito Tributário*, p. 114-115).

145. Marçal Justen Filho ressalta que enquanto "as constituições dos demais Estados não se preocupam em definir as situações arquetípicas que haverão de ser utilizadas para composição da hipótese de incidência tributária, a Constituição brasileira segue uma opção muito definida. É que a Constituição brasileira não apenas outorga e define o poder tributário, instituindo competências para as pessoas políticas criarem normas tributárias. Além disso, nossa Constituição estabelece como deverá ser o núcleo da hipótese de incidência a ser editada pela via legal. (...) Por decorrência, a Constituição brasileira está não apenas a definir

Determinações como essas enrijecem o sistema constitucional tributário, pois restringem o campo de atuação do legislador ordinário, que deverá desenvolver a sua atividade legiferante nos estritos limites estabelecidos na Constituição Federal. Essa parece ter sido a intenção do constituinte de 1988: criar um sistema rígido para evitar distorções que eventualmente poderiam vir a ser cometidas pelos legisladores ordinários no ato de instituírem os tributos de sua competência, prestigiando ao máximo o princípio federativo e o da autonomia dos Municípios e Distrito Federal.

Nesse contexto, não há como sufragar exegese meramente literal do art. 146 da Constituição Federal para admitir que o Congresso Nacional possa, a título de editar normas gerais de Direito Tributário, redefinir o que foi exaustivamente disciplinado pelo constituinte no próprio texto constitucional, como é o caso da faculdade atribuída para o legislador ordinário proceder à "definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes". Seria um verdadeiro disparate.

Por certo, o constituinte não criaria preceptivos antagônicos que se anulariam. É inconcebível que o constituinte se tenha preocupado tanto em estruturar, de forma detalhada, as balizas fundamentais do sistema tributário para, num ato insano, colocar tudo por terra, outorgando ao legislador ordinário a possibilidade de refazer tudo o que disciplinou minuciosamente no próprio texto

previamente o aspecto material das hipóteses de incidência tributárias, como também os aspectos pessoais.

Bem por isso, pode-se aludir à figura do destinatário constitucional tributário. É aquela categoria de pessoas que se encontram em relação com a situação prevista para inserir-se no núcleo da hipótese de incidência tributária e que são as pessoas sujeitáveis à condição de sujeito passivo tributário (ao menos, em princípio). O destinatário constitucional tributário é aquele que, em princípio, pode dizer-se como eleito constitucionalmente para vir sofrer a sujeição passiva tributária. Em essência, o destinatário constitucional tributário seria aquela pessoa cuja riqueza é presumida através da situação prevista na Constituição para compor a materialidade da hipótese de incidência tributária (*Sujeição Passiva Tributária*, p. 262-263).

constitucional, como por exemplo, definir o "fato gerador" dos impostos, a base de cálculo e os contribuintes.¹⁴⁶

Procedendo-se o confronto do art. 146 da Constituição Federal com as demais diretrizes fundamentais do sistema, verifica-se que o campo de atuação reservado às normas gerais, é bem mais reduzido do que parece ser à primeira vista. O constituinte prestigiou de tal forma a autonomia financeira dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios que é inconcebível admitir-se uma interpretação literal do art. 146 da Constituição para concluir que o Congresso Nacional, a pretexto de editar normas

146. Segundo Geraldo Ataíbe, em conferência publicada na RDT 48, p. 85, cujo excerto passa-se a transcrever, vê-se o seguinte sobre o tema: "Mas o que me dá medo cada vez que ouço falar em Lei Complementar ou que vejo invocada a Lei Complementar — e isso com uma frequência espantosamente grande — é que quem usa a Lei Complementar ou quem adversa a Lei Complementar fixa-se no seu texto e discute o seu texto, como ponto de partida do seu raciocínio. Isso é que me deixa, enfim, muito preocupado porque cada vez mais vamos nos distanciando dos padrões e das exigências constitucionais a respeito da Lei Complementar. Vou pedir que se lembrem que diante de cada caso, qualquer caso de interpretação de lei e, portanto da nossa profissão, qualquer caso e também no caso de interpretação, de colocação de Lei Complementar, como premissa de qualquer estudo, a referência à Lei Complementar não pode ser tópica; peço que se lembrem da grande inteligência que tiveram os espanhóis quando, em 1970, realizaram aquela Copa do Mundo e onde o Brasil quase ganhou. Lembrou-se como começava a apresentação de cada irradiação dos jogos da Copa? Aparecia o Universo com as estrelas, os planetas etc... e a câmara ia se aproximando, mergulhando dentro do Universo até que chegava perto do sistema solar; depois do sistema solar, ao passá-lo, isolava o mundo, o globo terrestre; no globo terrestre se aproximava mais e isolava a Europa; depois, na Europa focalizava a Espanha; na Espanha aproximava-se mais e chegava a Madrid; em Madrid chegava ao estádio de futebol e, dentro do estádio de futebol, o campo; dentro do campo, chegava na bola. Então, qualquer pessoa perceberia que aquela bola estava dentro do campo; o campo estava dentro do estádio; o estádio estava dentro de Madrid; Madrid estava dentro da Espanha; Espanha dentro da Europa; Europa estava no mundo; o mundo no sistema solar; o sistema solar estava no Universo. Quer dizer, tudo bem localizado e isto numa rapidez impressionante, porque essa cena durava 30 segundos, mas situava o problema. Peço só isso: que diante de cada invocação de Lei Complementar situem aquela Lei Complementar no contexto do Capítulo Tributário, no contexto da estrutura da Constituição, no contexto no sistema que a Constituição adota e só daí vão pensar na Lei Complementar: sua função, sua utilidade etc... A localização, a inserção sistemática de cada Lei Complementar para que possamos compreender todas as coordenadas, todos os princípios que vão influir na interpretação daquela lei, naquele caso concreto".

gerais, possa imiscuir-se em competência reservada a eles, subvertendo-se as balizas fundamentais do sistema constitucional tributário.¹⁴⁷

Portanto, o âmbito de atuação do legislador para editar normas gerais de Direito Tributário é bastante restrito, circunscreve-se basicamente a veicular comandos de caráter meramente didático. Não há possibilidade de inovar a ordem constitucional para o fim de redimensionar os comandos nela contidos, apenas explicitá-los.

Com isso, todavia, não se está a dizer que as normas gerais não possuem nenhuma utilidade no sistema normativo brasileiro. Sabe-se que a elas é atribuída a importante missão de veicular preceitos destinados a harmonizar a atuação dos entes tributantes para evitar que ocorra a bitributação, uniformizar os procedimentos administrativos tributários a serem adotados pelas pessoas físicas, emitir comandos destinados a coibir abusos no exercício da competência tributária a eles outorgada pela Carta Magna, que nem sempre é bem interpretada. Enfim, há uma série de outras prescrições de caráter nacional dirigidas a todos indistintamente, inclusive, à própria União.

A título de exemplo podem ser citadas: I) a lei complementar destinada a estabelecer os requisitos necessários para que as pessoas contempladas no art. 150, "c", da Constituição Federal, possam usufruir dos benefícios da referida imunidade; II) a edição de lei complementar para definir o local onde é devido o imposto sobre a transmissão causa mortis e doações na hipótese em que o doador tem domicílio no exterior (art. 155, § 1º, III, "a", CF); III) veicular lei complementar destinada a fixar as alíquotas máximas do ISSQN (art. 156, § 3º, I, da CF); IV) editar lei complementar com o fito de regular a forma como, mediante a delibe-

147. Na lição de Carlos Maximiliano, o "todo deve ser examinado com o intuito de obter o verdadeiro sentido de cada uma das palavras. A Constituição não destrói a si própria. Em outros termos, o poder que ela confere com a mão direita, não, retira, em seguida, com a mão esquerda. Conclui-se deste postulado, não poder a garantia individual, a competência, a faculdade ou a proibição, encerrada num dispositivo, a ser anulada, praticamente por outro; não procede a exegese incompatível com o espírito do estatuto, nem com a índole do regime" (*Comentários à Constituição Brasileira de 1946*, p. 133-134).

ração dos Estados-membros e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 155, § 2º, XII, "g", da CF).

Convém registrar que, quanto à faculdade outorgada ao legislador ordinário para editar normas gerais de Direito Tributário, com a finalidade de dirimir conflitos de competência (art. 146, I, da CF), a rigor, não há conflito de competência no plano normativo, o que pode ocorrer é um exercício irregular da competência outorgada pelo poder constituinte originário.

A demarcação do campo de atuação de cada um dos entes tributantes foi tão minuciosa e precisa que não se vislumbra a possibilidade de ocorrer tal conflito. Eventualmente, o que pode acontecer é uma dificuldade de enquadramento de uma determinada situação fática às hipóteses normativas contempladas no texto constitucional, a exemplo do que ocorreu com a recauchutagem de pneumáticos, pois instaurou-se uma discussão acerca da natureza de tal atividade, isto é, indagava-se se a atividade consistia numa prestação de serviços ou numa industrialização.

Veja-se que, caso se entenda que a recauchutagem de pneumático seja uma hipótese de industrialização, a União é competente para tributar tal fato, por meio do IPI; caso se entenda que a referida atividade é uma prestação de serviço, o Município é competente para tributar, por meio do ISSQN.

Essa é uma hipótese típica para se editar lei complementar para veicular normas gerais de Direito Tributário, com o fito de dirimir uma controvérsia. Efetivamente, foi o que ocorreu quando se editou a lei que definiu a recauchutagem de pneumático como prestação de serviço e, portanto, tributável somente pelo Município por meio do ISSQN (item 71 do art. 8º do Decreto-lei n. 406/68, redação dada pela Lei Complementar n. 56/87).

Todavia, é importante observar que, a rigor, a lei não dirime conflitos de competência, mas a divergência sobre a natureza do fato sujeito à tributação, tanto que bastou definir se a recauchutagem de pneumático era industrialização ou prestação de serviço, para desaparecer o suposto conflito de competência.¹⁴⁸

148. Roque Carrazza ressaltou que, em verdade, o impropriamente denominado "conflito de competência" é provocado: "1 — por uma lei tributária

Por fim, cumpre dizer que o inciso II, do art. 146, da Constituição, que contempla a faculdade outorgada ao Congresso Nacional para editar normas gerais para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, será revisitado no próximo item.

4. A competência outorgada ao Congresso Nacional para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

4.1 O alcance do art. 146, II, da Constituição Federal

A faculdade outorgada ao legislador ordinário no art. 146, II, da Constituição Federal, como ficou demonstrado alhures, é bastante restrita, cinge-se a veicular pormenores necessários à aplicabilidade dos comandos constitucionais que contemplam hipóteses de imunidades condicionadas.

Há os que, como Geraldo Ataliba, abominam o referido dispositivo, por entender que é quase que totalmente inútil. Saliava o autor que quando um preceito constitucional é proibitivo não cabe complementação, não cabe lei complementar.

inconstitucional; II — por uma pretensão administrativa ilegal (ou inconstitucional) da pessoa tributante; e III — por uma insurgência do apontado sujeito passivo, que vai ao Judiciário para tentar demonstrar que: a) a lei que criou, *in abstracto*, o tributo é inconstitucional; b) o fato por ele praticado não é *imponível*; e c) o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos da Constituição, pertence a pessoa diversa daquela que dele o quer exigir. Nos três casos (I, II e III), caberá ao Poder Judiciário — e só a ele —, quando invocado, 'dizer o direito'. Transitada em julgado a decisão judicial e produzida a coisa julgada, o pretenso conflito desaparece. Dissemos pretenso pois, perante o Direito, ele nunca havia existido. Tanto que o Poder Judiciário, conhecendo o caso, expediu uma norma de efeitos concretos (Kelsen) e declarou a quem assistia razão, segundo o Código Supremo. Não são, positivamente, estes 'conflitos' que a lei complementar tributária, prevista no art. 146 da CF, fará desaparecer. O que ela pode fazer, eventualmente, é reforçar o perfil constitucional de cada tributo, para que, se possível, não surjam'. (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 594-595)

pretender complementar um preceito proibitivo ou negativo é abusiva.¹⁴⁹

Por outro lado, há outros que, como Sacha Calmon Navarro Coelho, não concordam com a regra de hermenêutica constitucional, segundo a qual os comandos constitucionais proibitivos prescindem de regulamentação. Diz ele que, no Brasil, um dos objetos possíveis da lei complementar é a regulação das limitações ao poder de tributar. Mas, segundo o autor, não é toda limitação constitucional ao poder de tributar que exige complementação, por vezes desnecessária. Princípio antigo da Teoria Geral do Constitucionalismo, observa Sacha Calmon, tido e havido como da ordem dos sumos hermeneutas, predica que as normas constitucionais proibitivas desnecessitam regulação. Não obstante, o Direito positivado — objeto de labor do jurista — pode contrariar dito cânone. É uma questão de opção do constituinte.¹⁵⁰

Seja como for, certo é que, em matéria de regulamentação das hipóteses de imunidades condicionadas, a lei complementar tem uma função muito importante, que é justamente normatizar o modo e a forma de gozo dos benefícios conferidos pelas imunidades. Dito em outras palavras, essa lei tem a função de disciplinar os aspectos formais, sem modificar a essência da regra imunizante.

É bem verdade que a lei complementar, editada a pretexto de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, para disciplinar o gozo dos benefícios proporcionados pelas imunidades condicionadas, não pode ampliar nem restringir o alcance dos comandos constitucionais. Entretanto, como determina a própria

149. Geraldo Ataliba era categórico em afirmar que "onde a Constituição diz NÃO é NÃO. O legislador não pode aumentar o NÃO. Também não pode diminuir o NÃO; ele só pode repetir, reproduzir o NÃO, o que é ridículo. É ridículo uma norma inferior repetir a norma superior, porque não acrescenta nada à norma superior no que diz respeito a sua eficácia. Se a Constituição disse NÃO, o que é que adianta outro órgão, qualquer outro órgão ou instrumento dizer NÃO? Vai aumentar o NÃO? A força, a eficácia do NÃO? Vai reduzir? Não pode. Então, vejam bem: art. 146, II, 'Norma geral regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar'. Arts. 150, 151 e 152: 'Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar'. Vou ler a essência da cabeça desses 3 artigos: art. 150 'Sem prejuízo... é vedado... é proibido'; não pode!; art. 151 'É vedado...'; art. 152 'É vedado... Divirtam-se!' (*Revista de Direito Tributário*, vol. 48, p. 90).

150. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 105.

Constituição, deve regular o modo e as condições a serem preenchidas pelos interessados para que façam jus ao direito de usufruir dos benefícios das imunidades condicionadas.

Adverte-se, porém, que os pressupostos não podem ser de tal ordem a inviabilizar o direito dos beneficiados com o afastamento da tributação previsto na Constituição Federal. A lei complementar que, a título de regular as imunidades condicionadas, dificultar excessivamente o gozo dos seus benefícios é absolutamente inconstitucional, pois o seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los.

Tanto isso é verdade que são normas de natureza diversa. As normas imunizantes são normas de estrutura, enquanto as que regulam o direito à fruição das imunidades condicionadas são regras de conduta. Trata-se de regras que se dirigem a destinatários diferentes. As primeiras são dirigidas ao legislador das entidades tributantes e as que disciplinam a fruição dos benefícios das imunidades condicionadas são direcionadas aos beneficiados com a imunidade. Regras diferentes com espectros de atuação absolutamente distintos.

Portanto, em hipótese alguma, o legislador ordinário, a pretexto de regulamentar as imunidades condicionadas, pode amesquinhar o direito dos contribuintes de beneficiarem-se das imunidades contempladas na Carta Magna por meio da instituição indevida de outros deveres instrumentais além dos enumerados no art. 14 do Código Tributário Nacional.

4.2 O papel do art. 14 do Código Tributário Nacional no universo das imunidades

O art. 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988, como se pode observar, é o comando que estabelece os requisitos formais a serem preenchidos pelos interessados em usufruir dos benefícios proporcionados por uma das hipóteses de imunidades condicionadas, a prevista no art. 150, VI, "c", e também do § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal.

Hodiernamente, é remansoso o entendimento doutrinário e jurisprudencial no sentido de que o Código Tributário Nacional tem status de lei complementar, vale dizer, é lei complementar em sentido material. Todavia, não podemos olvidar que nem todas as normas nele contidas são de caráter nacional. Algumas são normas federais que obrigam somente a União Federal, como é o caso da prescrição do art. 31 do CTN e inúmeras outras.

Particularmente, no diz respeito ao art. 14 do CTN, há um certo consenso na doutrina e jurisprudência de que ele tem natureza de normas gerais de Direito Tributário e destina-se a dar auto-aplicabilidade ao art. 150, VI, "c", e também do § 7º, ao art. 195, ambos da Constituição Federal. Esta peculiaridade lhe confere uma eficácia que não está presente nas chamadas normas federais, pois vincula todos os entes tributantes e não somente a União Federal, ordem jurídica parcial, como acontece com estas últimas.¹⁵¹

A tese de que a lei ordinária pode ser utilizada para regulamentar as hipóteses de imunidades condicionadas está hoje totalmente superada. Primeiro, porque a Constituição, expressamente, prevê que o veículo próprio para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar é a lei complementar (art. 146, II, da CF). Segundo, porque somente o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é que está autorizado pelo sistema a editar normas gerais de caráter nacional, subjugando a atuação dos entes tributantes aos seus domínios.

Infere-se, portanto, que o papel do art. 14 do CTN, é o de dar operatividade ao comando normativo do art. 150, VI, "c", e também do § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal, fixando os requisitos que devem ser preenchidos pelas pessoas enumerados nos referidos dispositivos para que façam jus ao

151. Roque Antonio Carrazza afirma que "quer a doutrina tradicional, implantados, primeiro em 1967 e, depois, em 1988, novos regimes constitucionais, a lei em exame, mesmo não tendo sido aprovada com o quorum especial e qualificado do art. 69 da Carta Suprema, assumiu, *ipso facto*, a natureza de lei complementar, por versar sobre matérias que estão hoje reservadas a esta modalidade de ato normativo. *Data maxima venia*, assim não nos parece. A nosso ver, a Lei n. 5.172/66 continua, sim, sendo formalmente uma simples lei ordinária: materialmente, entretanto, é de cunho nacional (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 598).

direito de usufruir dos benefícios que aquelas imunidades proporcionam.

4.3 A natureza e o alcance das regras contempladas nos incisos do art. 14 do Código Tributário Nacional

A primeira observação a ser feita é a de que as normas veiculadas no art. 14 do Código Tributário Nacional são regras de condutas e não de estrutura, pois dirigem-se diretamente ao comportamento dos beneficiados pela imunidade do art. 150, VI, "c", e também do § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal, impondo-lhes o dever de atender aos requisitos nele enumerados para que façam jus à fruição dos benefícios proporcionados pelas referidas imunidades.

As normas veiculadas pelo art. 14 do Código Tributário Nacional são diferentes das normas imunizantes, visto que estas são regras de estrutura, que não se dirigem diretamente à conduta, disciplinam a atuação dos legisladores das unidades federativas, estabelecendo a incompetência para tributar determinados fatos ou situações.

Portanto, as regras do art. 14 do Código Tributário Nacional não têm por escopo complementar as normas imunizantes, integralmente plasmadas no texto constitucional, mas estabelecer regras destinadas a regular o iter procedimental a ser percorrido pelos interessados em usufruir dos benefícios das referidas imunidades.

A lei que regulamenta a fruição das imunidades condicionadas destina-se a veicular apenas deveres instrumentais e comandos explicitativos, nada além disso. Não se destinam a complementar o arquétipo das normas imunizantes contidas nos arts. 150, VI, "c", e 195, § 7º, da Constituição Federal. Aliás, nem poderiam, pois são regras absolutamente diferentes, umas são regras de condutas e outras são regras de estrutura.¹⁵²

152. Os comentários expendidos acerca da natureza e alcance das normas contempladas no art. 14 do Código Tributário Nacional, referindo-se ao art. 150, VI,

O inciso I, do art. 14 do Código Tributário Nacional, estabelece que as entidades contempladas nos arts. 150, VI, "c", da Constituição para que tenham direito à fruição dos benefícios à referida imunidade, não poderão distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado.

Essa é uma regra que não inova efetivamente a ordem jurídica, haja vista que ela está implicitamente contida no próprio comando constitucional, à medida que estabelece que somente estão albergadas pela imunidade as entidades sem fins lucrativos e, para que determinada entidade se caracterize como tal, não pode haver distribuição de lucro ou participação no seu resultado, caso contrário, deixará de ser sem fins lucrativos, transmudando sua natureza para entidade com fins lucrativos.

Quanto aos partidos políticos, fundações e as entidades sindicais dos trabalhadores a situação não é diferente. A exploração de suas atividades com fins lucrativos, repartindo os resultados, implicaria a desnaturação dos seus propósitos institucionais, o que é inadmissível, e os fariam converter-se em empresas.

De igual forma, a regra do inciso II do art. 14 do Código Tributário Nacional¹⁵³ encontra-se contida nas dobras da norma imunizante do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, já que o fim colimado com o referido afastamento da tributação é incentivar as instituições privadas a auxiliarem o Estado na missão de proporcionar educação e assistência social aos menos favorecidos que se encontram no território brasileiro.

O objetivo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, conferida às instituições de educação e assistência social, é incentivar a criação de entidades sem fins lucrativos que desempenhem atividades de educação e assistência no território brasileiro. Trata-se de uma desoneração com a finalidade de melhorar as condições sociais do povo brasileiro e não da

"c", aplicam-se também ao § 7º, do art. 195, ambos da Constituição Federal, como será melhor explicitado em capítulo próprio.

153. O inciso II, do art. 14, do CTN, prescreve que as entidades enumeradas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, deverão aplicar "integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais".

população de outros países, daí a razão da existência da restrição de remessa de recursos ao exterior.

Esse raciocínio aplica-se também aos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores e fundações, visto que o intuito é proporcionar a politização do povo brasileiro, viabilizar o desenvolvimento das organizações sindicais para a defesa dos interesses dos trabalhadores e impulsionar a concretização dos fins altruístas que norteiam a instituição das fundações.

Vê-se, então, que as regras do inciso I e II do art. 14 do Código Tributário Nacional têm caráter meramente explicativo, pois não inovam, originariamente, a ordem jurídica; simplesmente enunciam de forma mais explícita o que já está normatizado pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

O inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional estabelece que as entidades previstas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, para que tenham direito à fruição dos benefícios da referida imunidade devem manter "escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão". Esse inciso, diferentemente, dos incisos I e II, inova a ordem jurídica, criando o dever de manter livros necessários ao registro da movimentação financeira das entidades.

4.4 Da necessidade ou não da expedição de ato administrativo que reconheça o direito dos beneficiados à fruição das imunidades condicionadas

Esse é um dos temas tormentosos para o exegeta, porque o seu objeto de estudo, a ordem jurídica, nada dispõe a respeito, ao menos de forma expressa. Essa lacuna dá margem ao surgimento de controvérsias de difícil solução, enfraquecendo a efetividade do sistema jurídico. Por isso, e não com a pretensão de dar a última palavra sobre o assunto, ao contrário, apenas com o propósito de emitir opinião acerca do tema, desenvolvemos esse sub-item.

O ato administrativo — ensina Celso Antônio Bandeira de Mello — é "declaração unilateral do Estado no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante comandos concretos

complementares da lei (ou, excepcionalmente, da própria Constituição, aí de modo plenamente vinculado) expedidos a título de lhe dar cumprimento e sujeitos a controle de legitimidade por órgão jurisdicional".¹⁵⁴

Portanto, os atos administrativos são veículos utilizados pelos agentes da Administração para dar concretude aos comandos gerais e abstratos contidos nas leis administrativas. Esse atuar é um dever impingido aos agentes da Administração e não de uma mera faculdade. O administrador é obrigado a aplicar as leis administrativas.¹⁵⁵

Por outro lado, os agentes da Administração só estão obrigados a editar atos administrativos nas hipóteses em que a lei determiná-los como necessários para o bom desempenho de suas atribuições, ou seja, para exercer a função administrativa, nada além disso.¹⁵⁶ Trata-se de instrumento viabilizador da atividade

154. *Curso de Direito Administrativo*, p. 272.

155. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello, "antes que poderes as competências são *deveres*, o que é particularmente visível no caso das competências administrativas. Na verdade, elas são *deveres-poderes*, expressão, esta, que descreve melhor suas naturezas do que a expressão poder-dever que começou a ser utilizada, algumas vezes, no Direito Administrativo, a partir de lições de Santi Romano. É que ditas competências são atribuições ao Estado, a seus órgãos e, pois, aos agentes neles investidos, especificamente para que possam atender a certas finalidades públicas consagradas em lei; isto é, para que possam cumprir o dever legal de suprir interesses concebidos em proveito da coletividade. (...) Então, posto que as competências lhes são outorgadas única e exclusivamente para atender à *finalidade* em vista da qual foram instituídas, ou seja, para cumprir o interesse público que preside sua instituição, resulta que se lhes propõe uma situação de dever: o de prover àquele interesse" (*Curso de Direito Administrativo*, p. 86).

156. Maria Leonor Leite Vieira, registra que o "o conceito de obrigação já atravessou diversas definições, ora como o 'direito pessoal' (quando nela se vê, apenas o ato que exige do devedor uma prestação de dar ou de fazer), ora como uma subordinação a uma modificação na esfera jurídica de alguém, por ato de outrem — apenas um estado de sujeição —, ora ligando uns a outros por um vínculo oriundo de normas religiosas, morais, sociais e jurídicas. Hodiernamente, o conceito de obrigação está assentado no vínculo de direito que obriga alguém para com outrem a fim de dar-lhe, fazer-lhe ou não fazer-lhe alguma coisa" (*A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário*, p. 19).

administrativa para dar concretude às normas gerais e abstratas contempladas nas leis.¹⁵⁷

Já os particulares, por força do que dispõe o art. 5º, II, da Constituição, somente estão obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei. Logo, para que exsurja o dever de o contribuinte postular a expedição de ato administrativo visando o reconhecer o direito de usufruir de certa imunidade, é necessário que haja lei impondo tal exigência, caso contrário ela será ilegal.

No Brasil, por determinação do art. 146, II, da Constituição Federal, somente a lei complementar, editada pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão representativo do Estado brasileiro, poderá impor exigência de tal ordem. Toda incursão feita nessa seara pelos legisladores dos entes tributantes é irregular, haja vista que esses não podem pretender regulamentar a fruição das imunidades condicionadas.

Com efeito, sabemos que a atuação da Administração está jungida aos estritos limites circunscritos pela lei. Logo, se a lei não impõe ao contribuinte o dever de formular requerimento para postular a concessão dos benefícios de determinada imunidade, os agentes da administração não poderão editar ato administrativo ou ato normativo infralegal com tal propósito, pois estarão extrapolando os limites da lei e chocando-se, em consequência, com o atributo da tipicidade do ato administrativo.¹⁵⁸

157. Estevão Horvath pondera que a única forma de realização das normas gerais e abstratas é mediante a veiculação de normas individuais e concretas, pois seriam inúteis as normas que contivessem os caracteres de generalidade e abstração se não pudessem ser aplicadas in concreto, no mundo fático, por meio da expedição de normas individuais e concretas. No campo do Direito Administrativo, diz ele, temos que os atos administrativos são normas jurídicas realizadoras dos comandos legais gerais e abstratos. É conhecida a frase lapidar de Seabra Fagundes, segundo quem 'administrar é aplicar a lei, de ofício'. Daí deduz-se que o administrador, exercendo suas funções estará (ou deverá estar) sempre aplicando a lei, e o fará mediante a expedição de comandos individuais e concretos traduzidos nos atos administrativos (*Lançamento, Tributação e "Autolancamento"*, p. 17-18).

158. Maria Sylvia Zanella di Pietro leciona que tipicidade "é o atributo pelo qual o ato administrativo deve corresponder a figuras definidas previamente pela lei como aptas a produzir determinados resultados. Para cada finalidade que a Administração pretende alcançar existe um ato definido em lei. Trata-se de decorrência do princípio da legalidade, que afasta a possibilidade de a Administração praticar

A submissão de todos, inclusive do Estado, à lei é uma característica inerente ao Estado Democrático de Direito. O princípio da legalidade, no âmbito do Direito Administrativo, significa que a Administração não só está impedida de agir contra *legem* ou *extra legem*, mas também que só pode agir *secundum legem*. Em outros termos, a Administração somente pode fazer aquilo que estiver autorizada por lei.¹⁵⁹

Embora não exista, para os imunes, o dever de postular o reconhecimento junto à Administração do direito à fruição de determinada imunidade condicionada, parece perfeitamente possível que o legislador possa vir a criá-lo, desde que o faça nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal. Isso significa que tal dever, somente poderá ser instituído por meio lei complementar de caráter nacional, a ser editada pelo Congresso Nacional, nunca pelos legislativos das ordens jurídicas parciais.

Atualmente, como o art. 14 do Código Tributário Nacional não impõe aos contribuintes a obrigação de formular requerimento junto à Administração com o objetivo de reconhecer o direito de usufruir dos benefícios conferidos pela imunidade contemplada no

atos inominados; estes são possíveis para os particulares, como decorrência do princípio da autonomia da vontade. Esse atributo representa uma garantia para o administrado, pois impede que a Administração pratique atos dotados de imperatividade e executoriedade, vinculando unilateralmente o particular, sem que haja previsão legal; também fica afastada a possibilidade de ser praticado ato totalmente discricionário, pois a lei, ao prever o ato, já define os limites em que a discricionariedade poderá ser exercida" (*Direito Administrativo*, p. 186).

159. Lúcia Valle Figueiredo esclarece que "o princípio da legalidade, nuclear de todo sistema jurídico, sobretudo ao administrativo, não permite que o administrador imponha qualquer restrição ou obrigação senão em virtude de lei. Mesmo admitindo, como já o fizemos, a integração no Direito Administrativo, desde que expressamente vinculada nas normas e princípios constitucionais, fizemos especial ressalva à imposição de obrigações e restrições sem lei expressa. Nesse sentido foi expresso o art. 25 do 'Ato das Disposições Transitórias' da Constituição de 1988, que impossibilitou a manutenção, até mesmo por lei, de delegações a órgãos do Poder Executivo. Portanto, não há possibilidade, à míngua de lei, de haver restrições, sem afronta cabal ao princípio de legalidade" (*Curso de Direito Administrativo*, p. 66).

art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, os entes tributantes não podem fazer tal exigência, sob pena cometerem ato ilegal.¹⁶⁰

Por fim, é preciso dizer que essa diretiva se aplica somente às hipóteses de imunidades condicionadas, pois, para as incondicionadas, o legislador não poderá impor tal dever, ainda que seja o legislador nacional, a pretexto de editar normas gerais de Direito Tributário com fulcro no art. 146, II, da Constituição Federal.

4.5 Os deveres instrumentais criados pelos entes tributantes como condição para a fruição dos benefícios proporcionados pelas imunidades condicionadas

Como já ficou demonstrado neste trabalho, o sistema constitucional tributário brasileiro foi estruturado de maneira a assegurar a cada uma das pessoas políticas autonomia financeira. Para tanto, o constituinte procedeu à repartição da receita tributária, não só pelo produto mas também pela fonte, outorgando aos Estados, Distrito Federal e Municípios, capacidade para legislar, criando seus próprios tributos e não centralizando tudo na União.

Com essa estruturação, o constituinte avigorou o princípio federativo e o da autonomia dos Municípios, fortalecendo o sistema federativo brasileiro, à medida que assegurou, a cada um, campo próprio de atuação, não permitindo que haja interferências de uns na competência de outros. Veja que, com a Constituição de 1988, até a faculdade para a concessão de isenções heterônomas desapareceu, numa demonstração inequívoca de que o constituinte não quer que ocorra a subjugação de interesses entre as ordens jurídicas parciais.

160. Eduardo García de Enterría e Tomás-Ramón Fernández ponderam, referindo-se ao ordenamento jurídico espanhol, mas cuja lição aplica-se ao sistema jurídico brasileiro, que "a Administração precisa de um respaldo normativo explícito para poder atuar em qualquer das técnicas de limitação de direitos". Deste modo, dizem eles, "resulta excluída, sem vacilação, a possibilidade de que a Administração possa impor medidas limitativas dos direitos remetendo-se a seu juízo ocasional somente, sem norma legal que ampare a medida". (*Curso de Direito Administrativo*, p. 827).

As pessoas políticas haurem sua competência tributária diretamente da Constituição. Não é a União que outorga competência para que os Estados, Distrito Federal e Municípios legislem sobre matéria tributária. Essa outorga foi feita pelo próprio poder constituinte e não admite alterações que venham a provocar o desequilíbrio entre as pessoas políticas, como, por exemplo, a eliminação de parte ou de toda a competência atribuída a uma delas. A discriminação de rendas foi uma das técnicas utilizadas pelo constituinte para assegurar aos Estados, Distrito Federal e Municípios a autonomia financeira.¹⁶¹

Diante disso, como a diretriz da autonomia financeira é inerente ao sistema federativo, toda investida pelo legislador ordinário, no sentido de reduzir a competência tributária de uma das pessoas políticas, constitui flagrante violação à ordem jurídica positivada, devendo ser afastada de plano pelo Judiciário.

Ínsita a essa competência outorgada a cada ente tributante, para criar seus próprios tributos, está também a faculdade para instituir os deveres instrumentais necessários ao controle da ocorrência dos "fatos geradores".¹⁶² São, na linguagem do Código Tri-

161. A propósito, — destaca Roque Antônio Carrazza — "é fácil perceber que, se a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal (estes dois últimos também *peçoas políticas*, embora ausentes do *pacto federal*) são, do ângulo técnico-jurídico, entidades isônomas (e, por via de consequência, parificadas), a nenhuma delas é dado subjugar a ídima autonomia das demais. Como corolário disto, temos que seus comportamentos, em todas as esferas, devem conformar-se, fielmente, às rígidas molduras traçadas pela Constituição" (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 328).

162. Angela Maria da Motta Pacheco afirma que "a obrigação acessória existe em função da obrigação principal. A obrigação acessória na verdade, existe para registrar a existência do fato jurídico tributário (fato gerador). Se este não se realiza, no mundo fenomênico, nada há a registrar. Existe, também, para dimensioná-lo. As notas fiscais, os registros das operações nos livros, as declarações têm como finalidade chegar à grandeza da base de cálculo do tributo, sobre a qual recairá a alíquota. Mesmo que, a obrigação principal não nasça em virtude de o fato jurídico tributário não se completar, como no caso da isenção, as obrigações acessórias impostas o são, para dimensionar o valor de um imposto virtual que não se configura como fato jurídico tributário, pelo efeito mesmo da isenção. Neste caso a fiscalização pretende conhecer se todas as condições para a não configuração do tributo estão sendo mesmo respeitadas" (*Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias*, p. 186-187).

butário Nacional, as chamadas obrigações acessórias (art. 113, § 2º, do CTN).¹⁶³

Paulo de Barros Carvalho define os deveres instrumentais como "liames concebidos para produzirem o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção de tributos". Diz ele, "é dever de todos prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas".¹⁶⁴

Todavia, essa competência para criar deveres instrumentais não deve ser tomada como um poder incontestável de exigir dos contribuintes medidas supostamente necessárias para satisfazer a pretensão de arrecadação do Fisco. Há limites que, imperiosamente, devem ser respeitados, como é o caso dos direitos e garantias fundamentais constitucionalmente assegurados aos cidadãos.¹⁶⁵

O problema, porém, é maior do que parece. A faculdade atribuída aos entes tributantes para veicular deveres instrumentais há de ser dimensionada em relação às demais diretrizes do sistema,

163. Eduardo Domingos Bottallo diz que "o Código Tributário Nacional tem sido objeto de críticas pelo fato de qualificar de 'obrigações acessórias' aquelas 'prestações positivas e negativas' exigíveis 'no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos', nos termos do § 2º do art. 113. Com efeito, a dificuldade de identificar-se em tais prestações não apenas a transitoriedade, mas especialmente aquele elemento que, no dizer mais freqüente da doutrina, marca o vínculo obrigacional, ou seja, a patrimonialidade, demonstra estarmos diante de deveres jurídicos de outra natureza". Por fim, arremata dizendo que "as chamadas obrigações 'acessórias' constituem, na verdade deveres jurídico-administrativos, ou, ainda, na expressão de Paulo de Barros Carvalho, 'deveres instrumentais'" (*Procedimento Administrativo Tributário*, p. 7-8).

164. *Curso de Direito Tributário*, p. 284.

165. A cobrança de tributos — leciona Alcides Jorge Costa — "envolve o exercício de poder pelo Estado. A submissão do indivíduo a este poder conduz à busca de meios de proteção contra excessos. Esta busca é antiga e já se refletia no contraste entre o adágio de Modestino — 'non puto delinquere eum qui in dubiis contra fiscum facile responderit' — e o 'ut fisco faveat' de origem imperial, objeto de observações de grande acuidade, feitas por Vanoni logo nas primeiras páginas do seu clássico *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*" (Algumas Notas sobre a Relação Jurídica Tributária. In: *Direito Tributário*, p. 21).

e não pode ser tomada isoladamente como se fosse algo à parte, não sujeita ao influxo das diretivas informadoras do sistema.

É importante dizer isso porque há Municípios que estão criando deveres instrumentais outros, que não são os previstos no art. 14 do CTN, como condição para se desfrutar dos benefícios de certas hipóteses de imunidade. Tentar-se-á explicar melhor por meio de exemplos. Há Municípios que exigem, das instituições de educação sem fins lucrativos, a emissão de uma nota fiscal para cada mensalidade cobrada, a fim de que tenham direito à imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, relativamente ao ISSQN.

Tal exigência é feita sob a alegação de que aos Municípios cabe instituir deveres instrumentais atinentes aos tributos de sua competência. Há também os que argumentam que, ao impor exigência como a mencionada, nada mais estão fazendo além de por menorizar a prescrição contida no inciso III do art. 14 do Código Tributário Nacional.

Parece, todavia, que toda incursão dos entes tributantes nessa matéria é indevida, ainda que seja a pretexto de veicular deveres instrumentais. Isso ocorre assim porque, como foi dito alhures, a competência para disciplinar o modo e as condições a serem preenchidas para a fruição dos benefícios de determinada imunidade condicionada é exclusiva do Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro.

Nessa linha de raciocínio, nem mesmo a União como ordem jurídica parcial poderá instituir outros requisitos, além dos enumerados no art. 14 do CTN, como condição para a fruição das imunidades condicionadas. Trata-se de matéria reservada ao Estado brasileiro e que só pode ser veiculada por meio de lei complementar.

Assim, a União Federal não pode, por exemplo, instituir como pressuposto para a fruição da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, a retenção, regular, na fonte, do imposto sobre a renda dos rendimentos de seus funcionários. Vale dizer, um eventual descumprimento do dever de proceder à retenção do referido imposto, com o conseqüente repasse à União Federal, não pode ser eleito como causa de suspensão do gozo dos benefícios

proporcionadas pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Uma exigência dessa natureza é absolutamente inconstitucional. A entidade que cometer essa irregularidade poderá até ser sancionada, mas jamais poderá ter o seu regime de imunidade suspenso em decorrência desse fato, porque tal dever instrumental não está catalogado no art. 14 do Código Tributário Nacional como condição a ser cumprida para que as pessoas contempladas com a imunidade façam jus ao referido benefício.

Portanto, a instituição pelos entes tributantes de outros requisitos que não sejam os previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional, como condição para a fruição dos benefícios proporcionados por determinada imunidade condicionada, constitui invasão de competência passível de ser corrigida pelo Judiciário.

4.6 Modos e condições para expedição de ato declaratório que suspende os benefícios da imunidade

4.6.1 A determinação do Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional não disciplina, de modo minucioso, a questão da suspensão do gozo dos benefícios gerados ao contribuinte por determinada imunidade condicionada, estipula apenas que, na falta de cumprimento do art. 14, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

Nota-se, portanto, que o Código Tributário Nacional nem dispõe de modo expreso sobre a forma como ocorre a suspensão dos benefícios, nem sobre os efeitos que serão produzidos pelo ato administrativo de suspensão da aplicação dos benefícios. O Código apenas estabelece que, descumpridos os requisitos enumerados no art. 14, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício, nada além disso.

O Congresso Nacional, na qualidade de órgão representativo da União, regulou no art. 32 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, o procedimento de suspensão dos benefícios gerados

por determinada hipótese de imunidade e também os efeitos do ato administrativo de suspensão.

O conteúdo prescriptivo do referido preceptivo será examinado no próximo item. Convém, todavia, tecer aqui algumas considerações sobre a possibilidade ou não de a União criar leis com a finalidade de regular tal matéria. Dito de outra forma, há que se indagar se a União tem ou não competência para editar normas gerais de Direito Tributário sobre "limitações constitucionais ao poder de tributar".

Pode-se dizer que não, pois a competência para editar normas gerais de Direito Tributário é, como demonstramos alhures, do Estado brasileiro. As ordens jurídicas parciais não podem dispor sobre tal matéria, em virtude de tratar-se de competência reservada ao Congresso Nacional, na qualidade de órgão representativo do Estado brasileiro e não da União Federal, ordem jurídica parcial. Os regimes e tipos de atos normativos produzidos são diferentes: uns são leis nacionais e os outros são leis federais.

A par disso, o instrumento normativo utilizado é inadequado. A Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que regulou o procedimento de suspensão dos benefícios de determinada imunidade no âmbito federal, é lei ordinária e, como é consabido, o art. 146, da Constituição Federal é expreso no sentido de que "as limitações constitucionais ao poder" somente podem ser regulamentadas por meio de lei complementar. Logo, a referida regulamentação padece de vício insanável, que compromete totalmente a sua regularidade formal.

4.6.2 A regulamentação da suspensão do regime de imune pelo art. 32, da Lei n. 9.430/96

Nos termos do § 1º, do art. 32, da Lei n. 9.430/96, constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais, de que trata a alínea "c" do inciso VI do art. 150 da CF, não está observando requisito ou condição prevista nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 — CTN, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que

determinam a suspensão do benefício, indicando, inclusive, a data da ocorrência da infração.

A Lei federal n. 9.430/96 assegura que, antes mesmo de o ato declaratório suspensivo do benefício ser expedido, haja oportunidade de a entidade prejudicada apresentar defesa e juntar as provas que entender necessárias para demonstrar que não descumpriu as determinações do Código Tributário Nacional, acerca das condições que impõe aos interessados em usufruir dos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Sob esse aspecto, andou bem o legislador ordinário, pois assegurou aos prejudicados, com a expedição do ato declaratório de suspensão do gozo dos benefícios da imunidade, o direito de defender-se da imputação de descumprimento dos requisitos e condições impostas pelo Código Tributário Nacional.

É certo que o respeito ao devido processo legal e a ampla defesa, mesmo no âmbito administrativo, é um imperativo imposto pela própria Constituição Federal (art. 5º, LV). Contudo, nunca é demais ressaltar o princípio do devido processo e da ampla defesa, dando-lhe, assim, uma maior efetividade, como é o caso do § 2º e § 6º, I, do art. 32, da Lei n. 9.430/96.

Todavia, o mesmo não se pode dizer dos efeitos atribuídos ao ato declaratório de suspensão do gozo dos benefícios da referida imunidade, como se demonstrará no item que segue.

4.6.3 Efeito intertemporal do ato declaratório de suspensão dos benefícios da imunidade

Prescreve o § 5º, do art. 32 da Lei n. 9.430/96, que a suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração. Nota-se, portanto, que os efeitos do ato declaratório retroagem para alcançar fatos ocorridos antes da sua expedição.

Nesse particular, ainda que se superasse o óbice de regularidade formal a que está acometida a Lei n. 9.430/96,¹⁶⁶ o comando

166. O vício formal, em que incorreu o legislador da União Federal, ao editar a Lei n. 9.430/96, consiste em ter invadido competência reservada ao Estado brasileiro, pois só este pode dispor sobre normas gerais de Direito Tributário. A refe-

normativo contido no § 5º, da referida Lei, não seria válido, pois choca-se com a determinação do § 1º, do art. 14 do Código Tributário Nacional. Esse preceptivo é claro no sentido de que a competência atribuída à autoridade administrativa é apenas a de "suspender a aplicação do benefício", e não outorga a ela a possibilidade de revogar ou cassar o benefício a que tem direito a entidade beneficiada, retroagindo os efeitos do ato declaratório de suspensão para alcançar fatos ocorridos antes da sua expedição.

Aliás, nem poderia ser de outra forma, pois nesse caso não é cabível a revogação, já que a concessão do benefício não configura ato discricionário, mas vinculado. Preenchidos os requisitos do art. 14 do CTN, a entidade beneficiada tem direito a usufruir dos benefícios proporcionados pela imunidade. Não há possibilidade de o agente da Administração exercer nenhum juízo de conveniência e oportunidade na concessão do benefício.

Suspender, como é consabido, significa sustar, sobrestar, impedir, não dar prosseguimento. In casu, sustar o gozo dos benefícios de determinada hipótese de imunidade até que a entidade interessada demonstre estar novamente cumprindo os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, visto que os benefícios são conferidos pela Carta Magna e não podem ser cassados por normas infraconstitucionais.

A prescrição do art. 14 do Código Tributário Nacional vai ao encontro do princípio da segurança jurídica, pois as entidades beneficiadas não podem ser surpreendidas com uma carga tributária que não estava contabilizada em seu custo operacional, o que pode colocar em risco a própria continuidade do desenvolvimento de suas atividades.

Na lição de Geraldo Ataliba, "a previsibilidade da ação estatal é magno desígnio que ressuma de todo o contexto de preceitos orgânicos e funcionais postos no âmbito do sistema constitucional".¹⁶⁷

rida lei não poderia ter criado deveres instrumentais condicionando a fruição de imunidade condicionada ao cumprimento de tais deveres.

167. *República e Constituição*, p. 145.

Na opinião de Rubén O. Asorey,¹⁶⁸ o princípio da segurança jurídica trata de um valor essencial, que está relacionado ao valor justiça e é imprescindível à vida social, tendo em vista que, sem a sua presença, dificilmente poder-se-ia realizar os demais valores de superior hierarquia. Já Humberto Medrano¹⁶⁹ identifica a segurança jurídica com a certeza, sustentando que esta se obtém através da aplicação de uma série de princípios jurídicos, cuja ocorrência permite alcançar um estágio no qual os cidadãos estão, sempre e razoavelmente, em condições de conhecer suas obrigações e seus direitos.

Seja como for, certo é que o princípio da segurança jurídica tem o propósito de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos seus direitos e deveres. Esse sentimento tranquiliza o cidadão ao permitir que ele possa planejar suas ações futuras. Em matéria tributária, o princípio possibilita ao contribuinte a elaboração de um orçamento do montante que terá de dispor com tributos, dentro de um determinado período, no desempenho de sua atividade. É uma importante diretriz para o país, haja vista que atrai capital estrangeiro, aumenta os investimentos dos próprios brasileiros e incentiva, conseqüentemente, o desenvolvimento nacional.¹⁷⁰

Portanto, o ato declaratório de suspensão do gozo dos benefícios de determinada imunidade não pode ter efeito retroativo, não só porque ele não está previsto no art. 14 do Código Tributário Nacional, mas também porque seria incompatível com o

168. *Revista de Direito Tributário*, vol. 52, p. 30.

169. *Op. cit.*, vol. 62, p. 134.

170. Na memorável lição de Vicente Ráo, "a inviolabilidade do passado é princípio que encontra fundamento na própria natureza do ser humano, pois, segundo as sábias palavras de Portalis, 'o homem, que não ocupa senão um ponto no tempo e no espaço, seria o mais infeliz dos seres, se não se pudesse julgar seguro nem sequer quanto à sua vida passada. Por essa parte de sua existência, já não carregou todo o peso do seu destino? O passado pode deixar dissabores, mas põe termo a todas as incertezas. Na ordem do universo e da natureza, só o futuro é incerto e esta própria incerteza é suavizada pela esperança, a fiel companheira da nossa fraqueza. Seria agravar a triste condição da humanidade querer mudar, através do sistema da legislação, o sistema da natureza, procurando, para o tempo que já se foi, fazer reviver as nossas dores, sem nos restituir as nossas esperanças'" (*O Direito e a Vida dos Direitos*, vol. 1, p. 323).

princípio da segurança jurídica, o qual tem, em matéria tributária, o condão de assegurar ao contribuinte a possibilidade de planejar suas ações, evitando que seja surpreendido por investidas fiscais do Estado.

5. A não remuneração dos dirigentes das entidades sem fins lucrativos como condição para o gozo dos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal

O Congresso Nacional, por meio da Lei Ordinária n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estipulou no art. 12, § 2º, "a", que as entidades citadas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, somente têm direito ao gozo da imunidade ali contemplada quando atenderem, entre outros requisitos, o de "não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados".

O Secretário da Receita Federal, a pretexto de dar executividade ao preceptivo em questão, expediu a Instrução Normativa n. 113, de 21.09.98, estipulando que dirigente é a pessoa física que exerce função ou cargo de direção da pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte, excluindo-se dessa conceituação a pessoa física que exerce função ou cargo de gerência ou de chefia interna na pessoa jurídica (art. 4º, §§ 2º e 3º).

Essa é uma condição que não está prevista no texto constitucional nem no art. 14 do Código Tributário Nacional. Portanto, jamais o legislador ordinário poderia ter criado tal condição, principalmente, por meio de lei ordinária, pois a Constituição estabelece expressamente no art. 146, II, que o veículo adequado para a edição de normais gerais é a lei complementar.

Seja como for, ainda que o instrumento utilizado tivesse sido a lei complementar, esta não poderia impor tal condição, por ser uma restrição não contemplada pelo texto constitucional. A faculdade atribuída ao legislador ordinário, na parte final da alínea "c", do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal, é apenas

para dispor, quanto à forma de gozo da imunidade, e não para traçar o alcance da referida imunidade.

Entender que o legislador ordinário possa dar o contorno do âmbito de determinada imunidade, é propugnar o seu desnaturamento e admitir que o instituto não seria mais de natureza constitucional, mas infraconstitucional, o que é inadmissível em nosso sistema positivado. As imunidades, e sobre isso, de modo geral, estão de acordo os doutrinadores, são normas constitucionais que contemplam fatos, pessoas ou coisas sobre as quais os entes tributantes não podem criar normas que prevêm a incidência de tributos.

As imunidades são normas constitucionais que não admitem restrições a serem veiculadas por normas infraconstitucionais, mesmo no caso das imunidades condicionadas, em que há remissão da Constituição à lei complementar para estabelecer os requisitos a serem preenchidos pelos beneficiados com a imunidade, visto que tal atribuição é apenas para disciplinar a fruição, nada além disso. O conteúdo e o alcance das imunidades são delineados pela própria norma constitucional, não cabendo ao legislador ordinário pretender ingressar nesse campo.

Esse não é mero exercício de hermenêutica, mas uma diretriz inerente ao próprio instituto, pois de outra forma estaria fadado à derrocada. Diz-se isso porque o legislador ordinário poderia, a pretexto de traçar os contornos de determinada hipótese de imunidade, esvaziá-la, como vem acontecendo com as incessantes investidas perpetradas pelo Legislativo Federal, impondo condições não contempladas no texto constitucional, como é o caso da exigência prevista na alínea "a", inciso VI, do art. 12, da Lei n. 9.532/97.

É cediço que o respeito aos comandos constitucionais é um ideal que sempre deve ser perseguido, pois o desprezo pela Constituição representa o fim do Estado Democrático de Direito.¹⁷¹

171. Geraldo Ataliba asseverava que uma Constituição não é só texto, mas é, principalmente, uma prática. Dizia, reportando-se a lição de Ruy Barbosa que, ainda que a Constituição fosse tão perfeita, como se tivesse sido baixada dos Céus, o país haveria de ser julgado não pelo seu texto, mas sim segundo o modo pelo qual a pusesse em prática. Importa, assim, conhecer a Constituição, para assegurar-lhe a eficácia, realizando seus princípios, como forma de tornar efetivos

Uma sociedade livre somente se constrói com respeito e fortalecimento da Constituição. Portanto, mais do que ter uma Constituição, é preciso respeitá-la, cumpri-la, dar-lhe efetividade,¹⁷² para que não passe de um documento de registros de boas intenções.

A importância do respeito aos preceitos constitucionais foi brilhantemente exposta por Konrad Hesse em sua obra *A Força Normativa da Constituição*. O autor, reportando-se a Walter Burckhardt, pontifica que "aquilo que é identificado como vontade da Constituição deve ser honestamente preservado, mesmo que, para isso, tenhamos de renunciar a alguns benefícios, ou até a algumas vantagens justas. Quem se mostra disposto a sacrificar um interesse em favor da preservação de um princípio constitucional fortalece o respeito à Constituição e garante um bem da vida indispensável à essência do Estado, mormente do Estado democrático. Aquele que, ao contrário, não se dispõe a esse sacrifício, malbarata, pouco a pouco, um capital que significa muito mais do que todas as vantagens angariadas, e que, desperdiçado, não mais será recuperado".¹⁷³

Essa reflexão mostra que são incompatíveis com o sistema jurídico positivo, ainda que da categoria das complementares, as leis infraconstitucionais que criam empecilhos à efetividade dos comandos constitucionais, como é o caso da imposição de condições restritivas ao direito de gozo dos benefícios gerados pelas hipóteses de imunidades condicionadas. Impõe-se, nesses casos, que tais restrições sejam afastadas pelo Judiciário, como única forma de dar-se aplicabilidade aos imperativos constitucionais, mantendo-se viva a chama da esperança de uma Constituição eficaz.

os desígnios que — bem ou mal — o povo nela expressou. Mesmo uma Constituição defeituosa é seguramente melhor do que nada, na medida em que reduz o arbítrio e assegura os direitos individuais. Incontavelmente, se não for boa, é um ponto de partida definido. Portanto, melhor do que nada (*República e Constituição*, p. 16).

172. Efetividade significa, segundo Luís Roberto Barroso, "a realização do Direito, o desempenho concreto de sua função social. Ela representa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o *dever-ser* normativo e o *ser* da realidade social" (*O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*, p. 79).

173. *A Força Normativa da Constituição*, p. 22.

6. A destinação do superávit como critério legal para a distinção entre entidades com e sem fins lucrativos

No que diz respeito à definição do que seja entidade sem fins lucrativos, o legislador ordinário foi audacioso, arrogou-se a faculdade de dimensionar o conteúdo semântico das expressões empregadas no texto constitucional para fins de gozo dos benefícios gerados pela imunidade condicionada prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

O § 3º, do art. 12 da Lei n. 9.532/97, estabelece que "considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais".¹⁷⁴

A Instrução Normativa n. 113, de 21.09.98, expedida pelo Secretário da Receita Federal, a pretexto de regulamentar tal parágrafo, acabou por completar o desatino encetado pelo Legislativo Federal, pois estabeleceu, no art. 13, que a instituição imune não deve apresentar superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine o referido resultado, integralmente, ao incremento de seu Ativo Imobilizado, ou aplique o superávit de um ano-calendário para o pagamento de despesas de ano-calendário subsequente.¹⁷⁵

174. A nova redação foi dada pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. A redação anterior era a seguinte:

"§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente 'superávit' em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado".

175. Como bem destacaram Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, "a apuração de superávit ou deficit, em qualquer pessoa jurídica, está sujeita a variações. Isto poderá ocorrer, por exemplo, no encerramento do balanço. Ao término do ano fiscal, poderá o resultado indicar *superávit* da instituição. No entanto, tal resultado poderá ser modificado poucos dias depois, com as despesas incorridas pela instituição, passando assim a verificar-se *deficit*. É inequívoco, por exemplo, que a aplicação do superávit não deva ocorrer somente no ativo imobilizado da instituição. É evidente que nas instituições de ensino e nas assistenciais, que se dedicam ao atendimento médico da população carente, a utilização do *superávit* verificado em treinamento de professores, pesquisas de novas técnicas cirúrgicas — sobre ser de fundamental relevo para a população atendida —, representa a

Todavia, com o advento da modificação implementada pela Lei n. 9.718/98, da redação do § 3º, do art. 12 da Lei n. 9.532/97, foi expedida a Resolução n. 133, de 13 de novembro de 1998, adequando o teor da Resolução à nova lei, estabelecendo que "não perde o direito ao gozo da imunidade a instituição de educação que, em determinado exercício, apresentar superávit em suas contas e aplicar referido resultado, integralmente, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos sociais".

As impropriedades cometidas pelo legislador iniciaram-se com a pretensão de veicular definições por meio de leis. Como é cediço, não é tarefa do legislador dar definições, esta compete ao Cientista do Direito, ao qual incumbe descrever o direito positivado. Ao legislador incumbe prescrever e não descrever.

Esta não é, todavia, a violação mais grave cometida pelo Legislativo Federal. Aliás, isso é quase insignificante diante do desvario praticado pelo legislador e o Secretário da Receita Federal, a pretexto de regulamentar o gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Com essa normatização, o legislador ordinário pretendeu reduzir o número de entidades a serem enquadradas como entidades sem fins lucrativos, criando novos pressupostos não previstos no texto constitucional nem no art. 14 do Código Tributário Nacional. Trata-se de uma investida totalmente inconstitucional, já que essa atitude redimensionou o alcance da imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, o que não é possível por meio de lei infraconstitucional, muito menos por ato normativo infralegal.

Atitudes como essas revelam desprezo para com o que a Constituição prescreve porque, se nem mesmo por meio de lei complementar é permitido alterar os preceitos constitucionais, por certo, a alteração não será permitida por meio de leis ordinárias e instruções normativas, o que subverteria as diretrizes fundamentais do sistema.

O desrespeito aos preceitos constitucionais não se justificam nem mesmo sob o argumento de que, na prática, estão sendo

afirmação plena dos designios constitucionais" (*Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 75-76).

cometidos abusos, como é o caso de entidades que, em verdade, não são sem fins lucrativos, mas estariam usufruindo dos benefícios proporcionados pela imunidade prevista no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, em virtude da forma como foi positivada a imunidade em questão.

Todavia, se isso está acontecendo, o legislador não pode pretender corrigir tais distorções desprezando as diretrizes fundamentais do sistema, deve, porém, utilizar-se dos meios próprios previstos na ordem jurídica para a solução de problemas dessa natureza. In casu, as emendas à Constituição, que são os veículos normativos adequados para se proceder a modificação do texto constitucional na parte em que é passível de alterações.

Aliás, nesse caso, a Constituição expressamente determina que as normas gerais de Direito Tributário destinadas a regulamentar o gozo das imunidades condicionadas somente poderão ser veiculadas por meio de lei complementar (art. 146, II, CF). Assim, é inadmissível a veiculação de normas para tal fim por meio de lei ordinárias e instruções normativas.

Certo é, assim, que o legislador ordinário, seja qual for o instrumento normativo, com exceção das emendas à Constituição, não pode pretender inovar o texto constitucional com o objetivo de reduzir o alcance das imunidades e, conseqüentemente, aumentar o campo possível de incidência da tributação sobre o qual as pessoas físicas podem exercer a sua competência de criar tributos.

Vislumbra-se, por conseguinte, que o § 3º, do art. 12 da Lei n. 9.532/97, é absolutamente inconstitucional e a Instrução Normativa n. 113/98, nesse particular, também é imediatamente ilegal e mediamente inconstitucional.

7. A tributação de rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa, ou de renda variável por entidades sem fins lucrativos, prevista pela Lei n. 9.532/97 e a diretriz contida no § 4º, do art. 150, da CF

O caput do art. 12 da Lei n. 9.532/97 inovou o art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, ao estabelecer que considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que

preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos. Vê-se que esses pressupostos da parte final do preceptivo em comento não estão contemplados no texto constitucional.

O legislador, contudo, não se contentou com o acréscimo indevido e inconstitucional da parte final do caput do art. 12 da Lei n. 9.532/97 e resolveu também estipular no § 1º que "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável".

A Constituição Federal, prescreve no § 4º, do art. 150, que "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".

Dai exsurge o grande dilema de se saber se a restrição veiculada pelo § 1º, do art. 12 da Lei n. 9.532/97 está contida no § 4º, do art. 150, da Constituição. Pergunta-se, então, se o referido Diploma Normativo teria caráter meramente explicitativo ou se inovou o texto constitucional, criando uma condição não contemplada na Constituição.

Trata-se de uma tarefa não muito fácil de se levar a cabo, pois, parece, que o legislador não foi muito feliz na redação do § 4º, do art. 150 da Constituição, quando dá ensejo a discussões sobre o sentido e o alcance da cláusula "relacionados com as finalidades essenciais", para efeito de se dimensionar o alcance da referida hipótese de imunidade.

Com efeito, o intérprete deve sempre perseguir a possibilidade de interpretação mais consentânea com o sistema e que dê maior eficácia social ao preceptivo constitucional interpretado. Não deve ater-se a uma mera interpretação literal e gramatical de determinado dispositivo; deve, porém, buscar o sentido mais compatível com o sistema como um todo. Trata-se de uma imposição decorrente dos princípios da supremacia, unidade e efetividade das normas constitucionais.¹⁷⁶

176. Referindo-se ao princípio da supremacia da Constituição, leciona Luís Roberto Barroso que "toda interpretação constitucional se assenta no pressuposto

As imunidades, como é cediço, são restrições constitucionais à atuação dos entes tributantes, instituídas com o propósito de proteger ou promover determinado valor considerado de fundamental importância para a sociedade brasileira, como é o caso, por exemplo, da liberdade de crença religiosa assegurada no art. 5º, VIII, e reafirmada no art. 150, VI, "b", da Constituição Federal, com a afastamento da incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto.

Nota-se, portanto, que a causa determinante da instituição das imunidades é a busca da concretização de um determinado valor prestigiado pelo texto constitucional. Não se trata de uma escolha aleatória do legislador — exercida na fase pré-legislativa — feita sem nenhum critério, mas de um afastamento da tributação instituído com uma finalidade específica: viabilizar a proteção ou promoção de valores tidos como fundamentais para a ordem jurídica positiva. Por isso, as normas constitucionais, que versam sobre matéria de imunidades tributárias, sempre devem ser inter-

da superioridade jurídica da Constituição sobre os demais atos normativos no âmbito do Estado. Por força da supremacia constitucional, nenhum ato jurídico, nenhuma manifestação de vontade pode subsistir validamente se for incompatível com a Lei Fundamental".

Discorrendo sobre a unidade da Constituição, o autor diz que ela "não é um conjunto de normas justapostas, mas um sistema normativo fundado em determinadas idéias que configuram um núcleo irredutível, condicionante da inteligência de qualquer de suas partes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre as normas. Deverá fazê-lo guiado pela grande bússola da interpretação constitucional: os princípios fundamentais, gerais e setoriais inscritos ou decorrentes da Lei Maior".

No tocante à efetividade, destaca que o "malogro do constitucionalismo, no Brasil e alhures, vem associado à falta de efetividade da Constituição, de sua incapacidade de moldar e submeter a realidade social. Naturalmente, a Constituição jurídica de um Estado é condicionada historicamente pelas circunstâncias concretas de cada época. Mas não se reduz ela à mera expressão das situações de fato existentes. A Constituição tem uma existência própria, autônoma, embora relativa, que advém de sua força normativa, pela qual ordena e conforma o contexto social e político. Existe, assim, entre a norma e a realidade, uma tensão permanente. É nesse espaço que se definem as possibilidades e os limites do direito constitucional" (*Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 150).

pretadas de maneira extensiva e ampla, buscando dar efetividade ao fim colimado pelo legislador.

Desta forma, é importante que, na análise das imunidades, seja utilizado, primordialmente, o método teleológico de interpretação, com vistas a obter condições para optar, dentre as interpretações possíveis, pela que melhor atenda ao desiderato pretendido pelo legislador na proteção ou promoção de determinado valor.

José Souto Maior Borges leciona que "através de imunidade, resguardam-se princípios, idéias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema do direito tributário. Analisada sob o prisma fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação".¹⁷⁷

Nessa senda, a expressão "relacionadas com as finalidades essenciais" enunciada no § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, sob a perspectiva teleológica leva a concluir que ela diz respeito à aplicação das rendas e não à sua origem,¹⁷⁸ pois o objetivo último da inserção do referido parágrafo foi o de coibir eventuais abusos que poderiam vir a ser cometidos na criação de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos de fachada.

A outra interpretação possível, a de que a cláusula "relacionadas com as finalidades essenciais", contemplada no § 4º da Constituição, é relativa à origem da renda, não se harmoniza com

177. *Isenções Tributárias*, p. 184-185.

178. Há os que, como Marco Aurélio Greco, pensam de modo diferente, ou seja, que a expressão "rendas relacionadas com as finalidades essenciais" diz respeito à origem e não à destinação. No entendimento desse autor, o "§ 4º do art. 150 da CF/88 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial etc.), mas, sim, é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais. Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN (Imunidade Tributária. In: *Imunidades Tributárias*, p. 718).

o fim colimado pela imunidade contemplada na alínea "c", do inciso VI, do art. 150, da Constituição Federal.

A ratio essendi dessa hipótese de imunidade é incentivar a criação de instituições sem fins lucrativos com o propósito de auxiliar o Estado na consecução de seus objetivos institucionais. Logo, pouco importa de onde promanam os recursos, basta que sejam obtidos de maneira lícita e sejam aplicados na consecução dos fins para os quais as instituições foram criadas, segundo seus estatutos ou atos constitutivos. Essa é a ilação que melhor se coaduna com o fim almejado com a instituição da imunidade da alínea "c", do inciso VI, do art. 150, da Constituição.¹⁷⁹

A obtenção de receita pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos por meio de fonte que não seja a sua atividade principal não é vedada pela Constituição Federal. Aliás, nem poderia ser, pois isso é até salutar para o bom desempenho de sua função essencial de auxiliar o Estado no cumprimento de seus fins institucionais de dar educação e assistência social a todos os necessitados.

É bom que se diga que há casos em que a aplicação dos recursos disponíveis no mercado financeiro é medida absolutamente necessária à manutenção do patrimônio das entidades sem fins lucrativos, como é o caso das aplicações do tipo poupança, fundos de renda fixa e outros, feitas com o propósito de proteger o patrimônio dos nefastos efeitos da inflação.¹⁸⁰ Num caso como

179. A expressão "rendas relacionadas às finalidades essenciais" (art. 150, § 4º, da CF) tem — salienta Ricardo Lobo Torres — interpretação ampla, abrangendo os lucros ou ganhos de capital e os aluguéis de imóveis, desde que destinados às finalidades essenciais da pessoa imune. Só estariam excluídos os rendimentos das atividades que pudessem implicar agressão ao princípio da livre concorrência" (Imunidades Tributárias, *Pesquisas Tributárias* n. 4, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, p. 219).

180. No entendimento de Celso Ribeiro Bastos, não é toda e qualquer aplicação financeira que desfruta dos benefícios outorgados pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. Assevera ele que é imprescindível que se faça uma distinção entre os diversos tipos de aplicações financeiras existentes. Deve-se fazer a diferenciação entre um investimento dotado de alto risco, e o investimento em um título seguro. Ademais, se o legislador beneficiasse com a imunidade tributária, por exemplo, o investimento financeiro de alto risco, estaria ele a ferir

esse, é um verdadeiro despautério pretender-se que os ganhos obtidos com tais aplicações sejam tributados, pois, em verdade, não representam nenhum acréscimo patrimonial, apenas evitam que hajam perdas decorrentes da desvalorização da moeda.

Contudo, não se quer dizer com isso que não há limites à atuação das instituições sem fins lucrativos, na qualidade de entidades imunes no desempenho de atividades rendosas, pois é claro que se a entidade resolve desenvolver atividades não relacionadas com seu objetivo estatutário, e isso vier a implicar uma concorrência desleal com outras empresas do ramo, devido aos benefícios proporcionados por determinada imunidade, tal atuação não estará albergada pelo manto da intributabilidade.

Todavia, tal vedação não decorre do § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, mas da violação de outros valores, também prestigiadas pelo sistema constitucional, como é o caso do princípio da livre concorrência. O sistema jurídico é uno, cumprindo ao aplicador do direito harmonizar os diversos comandos prescritivos contemplados pela ordem constitucional.

Os comandos constitucionais não se anulam, convivem, já que são de mesma hierarquia — salvo os introduzidos por meio de emendas ao texto originário —, e foram inseridos na ordem jurídica no mesmo instante. Logo, não há que se falar em hierarquia, ou seja, em sobreposição de um comando ao outro, nem em sucessão cronológica.

Diante disso, sempre que houver choque entre dois ou mais comandos, ainda que seja um conflito aparente, deve o intérprete procurar harmonizá-los, delimitando o conteúdo e o alcance de cada um, a partir de uma análise sistemática dos demais valores prestigiados pelo sistema.

Nessa linha de raciocínio, observa-se que o constituinte conferiu às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos imunidade à tributação de suas rendas, desde que aplicadas em suas finalidades essenciais. Entretanto, esse afastamento da tributação não pode ir ao ponto de anular outro valor fundamental também prestigiado pela Constituição Federal.

diretamente o princípio da livre concorrência (Imunidade Tributária. In: *Imunidades Tributárias*, p. 251).

Destarte, é evidente que as referidas entidades não podem pretender auferir rendas com atividades não relacionadas com suas atividades essenciais, valendo-se do seu regime de imune, para oferecer produtos e/ou serviços similares aos oferecidos por outras empresas com melhores preços, violando flagrantemente o princípio da livre concorrência.

Dessa forma, determinada entidade imune não pode, por exemplo, montar uma fábrica de velas, mesmo se, em dada região o mercado for promissor, e pretender desfrutar dos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, se isso implicar concorrência desleal a outras empresas que atuam no mesmo ramo e desempenham suas atividades com a incidência normal de toda carga tributária a elas impostas, ainda que toda a renda auferida pela entidade sem fins lucrativos seja aplicada no desempenho de sua atividade essencial.¹⁸¹

Nota-se que, no caso hipotético, a entidade não tem direito à imunidade. E é desse modo não porque a entidade está auferindo renda com o desempenho de atividade não relacionada com sua atividade essencial, mas porque isso implicaria um desequilíbrio odioso entre a entidade sem fins lucrativos e as demais empresas do ramo, o qual é rechaçado pela ordem constitucional brasileira (art. 170, IV, da CF).

181. O § 4º, do art. 150, da Constituição Federal — salienta Celso Ribeiro Bastos — ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, diz ele, "considero não ser esta a melhor interpretação, na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

Com efeito, se uma entidade imune explorasse atividade pertinente apenas ao setor privado, não houvesse a barreira ela teria condições de dominar mercados e eliminar a concorrência ou pelo menos obter lucros arbitrários, na medida em que adotasse idênticos preços de concorrência, mas livre de impostos".

Diante disso, diz ele, "entendo que o texto constitucional atual objetivou eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nas alíneas "b" e "c", do inciso VI, do art. 150, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória" (*Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I, p. 205-205).

Com a inserção do § 1º, do art. 12, da Lei n. 9.532/97, o legislador reduziu drasticamente a proteção constitucional que existia até então ao desenvolvimento das atividades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Veiculou norma infraconstitucional que atenta contra a diretiva constitucional de proteção e incentivo ao incremento de atividades primordiais à sociedade brasileira. Não se trata de norma com caráter meramente explicativo, mas de normatização diferente da prevista na Constituição Federal.

Destarte, infere-se que a Lei n. 9.532/97, ao estipular no art. 12, § 1º, que "não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável" pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, o legislador incorreu em vitanda inconstitucionalidade, pois inovou a ordem jurídica, criando uma restrição não contemplada no texto constitucional.

É importante destacar que, mesmo se tal restrição tivesse sido veiculada por meio de lei complementar, ela seria inconstitucional, por redimensionar o alcance da imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. O legislador não pode tomar para si uma competência que não lhe é atribuída pela Carta Magna.

Além disso, deve-se destacar que há muito tempo o legislador tem investido contra o patrimônio dos contribuintes, inclusive os imunes, instituindo o que denominou de tributação exclusiva na fonte do imposto sobre a renda incidente sobre os ganhos obtidos com aplicações financeiras. Trata-se, em verdade, de um desvirtuamento do imposto sobre a renda.

O legislador não pode pretender, por meio de lei infraconstitucional, redefinir o conceito constitucional de renda para alcançar fatos não qualificados juridicamente pelo texto constitucional como renda, como é o caso da tributação exclusiva incidente sobre os rendimentos provenientes de aplicações financeiras, em que se despreza, totalmente, as variações de receitas e despesas ocorridas no período tomado como base para tributar.

Na precisa lição de Geraldo Ataliba, "O conceito de renda é um conceito, no Brasil, constitucional e, necessariamente, um conceito relativo. É preciso que a legislação estructure as coisas

dentro do período anual, de tal forma a garantir que as receitas possam ser confrontadas com as despesas, para obtenção clara, tranqüila, inequívoca de um resultado que, se for positivo, então irá ensejar a configuração da renda".¹⁸²

Portanto, somente haverá renda tributável, consoante prescrição constitucional, se dentro de um determinado lapso de tempo houver uma variação positiva no patrimônio do contribuinte. Jamais se poderá tributar a entrada de recursos, porque meros ingressos de recursos não se confundem com renda, para efeito de tributação, por meio do denominado imposto incidente sobre a renda.

A redução do imposto de renda a bases correntes, como ocorre com a tributação exclusivamente na fonte, não é — afirma Misabel Abreu Machado Derzi — “uma incidência sobre o fato gerador do imposto, que supõe existência de renda (como rendimentos líquidos ou excedente), mas, quer em relação à pessoa física, quer em relação à jurídica, incidência sobre rendimentos brutos, faturamento ou patrimônio. Sobre a renda é que não será. A transformação da incidência-fonte em exclusiva agride os princípios da personalidade do imposto, da unicidade e da capacidade econômica (arts. 145, § 1º, 153, § 2º, I)".¹⁸³

Inferese, portanto, que os ganhos obtidos pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, com aplicações financeiras, não podem ser tributados exclusivamente na fonte, por meio do denominado imposto sobre a renda, pois tal tributação não é autorizada pela ordem jurídica constitucional.

8. Requisitos condicionantes da fruição dos benefícios da imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, criados pela Instrução Normativa n. 113/98

Pode até parecer inadequado, num trabalho como este, reportar-se a uma instrução normativa. Ocorre, todavia, que se

182. *Revista de Direito Tributário*, vol. 63, p. 24-25.

183. A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social. In: *Imposto de Renda — Alterações Fundamentais*, p. 155.

trata de um ato normativo e, por mais abominável que possa parecer a idéia de nele embasar uma exigência tributária, ele está servindo de instrumento para a Receita Federal exigir dos contribuintes uma série de obrigações não previstas nem mesmo em lei ordinária.¹⁸⁴ Daí a razão de se examinar a referida instrução normativa.

Diz-se isso porque é de todos sabido que as instruções se enquadram dentro dos denominados instrumentos normativos secundários, cuja finalidade precípua é a de conferir auto-aplicabilidade às leis administrativas que não desfrutam dessa prerrogativa. Essas instruções não criam novas obrigações nem novos deveres tributários, cingem-se a veicular comandos já delineados nos atos normativos primários em que buscam fundamento de validade. São atos infralegais que não podem extrapassar os limites da lei, sob pena de nulidade.¹⁸⁵

Nessa linha de pensamento, inferese que é vedado aos agentes do Executivo não só editarem atos normativos secundários destinados a dispor originariamente sobre a obrigação tributária

184. Paulo Celso B. Bonilha ressalta que a atividade da Administração consistente na individualização do crédito tributário, por meio do lançamento, subsume-se ao princípio da legalidade, quer pela natureza da matéria, plenamente vinculada, quer pelo princípio da legalidade da Administração, em decorrência dos postulados do Estado de Direito. Resulta dessa rigorosa delimitação da atividade administrativa o direito do administrado à legalidade dos atos da Administração. Direito este que, diz ele, reportando-se à lição de Gabino Fraga, consiste no poder de exigir da Administração a sujeição de seu funcionamento às normas legais e, como conseqüência, que os atos administrativos sejam efetivados pelos órgãos dotados de competência e de acordo com as formalidades e pelos motivos que estatuem as leis e com o conteúdo e a finalidade por elas prescritos (*Da Prova no Processo Administrativo Tributário*, p. 55).

185. A classificação dos atos normativos em primários e secundários foi engendrada por Paulo de Barros Carvalho. Leciona ele que “a lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, pelo que as designamos por ‘instrumentos primários’. Todos os diplomas regradores da conduta humana, no Brasil, têm sua juridicidade condicionada às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos, quer individuais e concretos. São, por isso mesmo, considerados ‘instrumentos secundários’ ou ‘derivados’, não apresentando, por si só, a força vinculante que é capaz de alterar as estruturas do mundo jurídico-positivo” (*Curso de Direito Tributário*, p. 55).

stricto sensu,¹⁸⁶ mas também sobre os deveres instrumentais impingidos aos contribuintes como medidas necessárias ao controle e fiscalização da ocorrência de fatos jurídicos-tributários. Tais deveres, como é cediço, são denominados pelo Código Tributário Nacional de “obrigações acessórias”.

Na memorável lição de Michel Stassinopoulos, em um Estado de Direito, a Administração encontra-se não apenas na impossibilidade de agir contra *legem* ou *extra legem*, mas é obrigada a agir sempre *secundum legem*.¹⁸⁷ Desta forma, toda a atuação da Administração deverá estar jungida aos estritos limites do que dispõe a lei; não num ato normativo secundário, pois isso implicaria em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade.¹⁸⁸

Roque Antonio Carrazza,¹⁸⁹ ao discorrer sobre a possibilidade ou não de o regulamento ensejar a instituição de deveres instrumentais, cujas razões se aplicam às instruções normativas com mais veemência, manifesta seu inconformismo contra os que pensam ser possível o regulamento veicular deveres instrumentais, principalmente porque se observa que o descumprimento de um dever resolve-se em sanções das mais diversas espécies, inclusive pecuniárias.

Diz o autor que repugna ao senso jurídico que uma pessoa possa ser compelida a pagar uma multa com base no não acata-

186. A expressão “obrigação tributária *stricto sensu*” é empregada aqui como sinônimo de relação jurídica de cunho patrimonial, ou seja, que tem como objeto um dar dinheiro ao Estado.

187. *Traité des Actes administratifs*, p. 69.

188. J. J. Ferreiro Lapatza diz que “el principio de legalidad, según el cual la Ley y sólo la Ley ha de regular ciertas materias, precisamente aquellas que garantizan una organización social basada en la libertad individual, incorpora, esencialmente, la idea de que en una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre tales materias. La idea de autonormación se incorpora así a la Ley y le atribuye una de sus características esenciales, nucleares, sustantivas: la que mejor permite diferenciarla del resto de las fuentes del Derecho. Pues si la Ley sirve también a otros valores (igualdad, unidad del ordenamiento, seguridad jurídica, etc.) tal función puede ser desempeñada también por otras normas (por ejemplo; regulamentarias) que no son la expresión directa de la voluntad del pueblo manifestada a través de sus representantes (*El Principio de Legalidad y la Reserva de Ley*. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 50, p. 7).

189. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*, p. 19-47.

mento de um dever criado por via regulamentar. E, assim, conclui ele ser vedado criar deveres instrumentais tributários por meio de regulamentos. Essa conclusão, segundo se pensa, aplica-se, in totum, às instruções normativas expedidas pelo Secretário da Receita Federal.

Entende-se que em vários pontos a Instrução Normativa n. 113, de 21.09.98, expedida pelo Secretário da Receita Federal, extrapolou as barreiras estabelecidas pela lei que supostamente lhe dá fundamento de validade. Todavia, não se irá, aqui, abordar todas as aberrações jurídicas perpetradas por meio da referida instrução, mas somente algumas para demonstrar a que ponto chega o desatino dos agentes do Executivo, sob o pretexto de dar aplicabilidade às leis administrativas não auto-aplicáveis.¹⁹⁰

Dentre as inúmeras extrapolações cometidas pela referida instrução, parece que se encontra aquela que diz respeito à vedação, imposta às instituições de educação e assistência social de remunerarem os seus dirigentes por serviços prestados à instituição, mesmo que seja por serviços não relacionados com a função ou cargo de direção.

É certo que foi a Lei n. 9.532/97 que instituiu a condição de não remunerar os dirigentes como pressuposto para o gozo da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, pelas instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Entretanto, parece que a Instrução Normativa n. 113/98 extrapolou

190. O Supremo Tribunal Federal, em acórdão da lavra do Ministro Celso de Mello, já se pronunciou no sentido de que não se pode pretender restringir o alcance de preceito imunizante por meio de atos administrativos. Isso é o que se verifica no excerto que se passa a transcrever:

“Tratando-se de imunidade — que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional —, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que é assegurado no mais elevado plano normativo” (ROMS n. 22.192-9/DF, D. J. 19.12.1996, LEX 223/191).

os limites da lei que, supostamente,¹⁹¹ lhe dá fundamento de validade à medida que vedou a remuneração dos dirigentes de instituições de educação sem fins lucrativos, tanto pelo exercício de função de direção ou cargo de direção quanto por qualquer outro serviço prestado à instituição. Desta forma, se um dirigente ministra aulas na instituição, não pode receber por elas, o que soa como um absurdo.

A Lei n. 9.532/97 estabelece, no art. 12, § 2º, “a”, que as instituições não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados. Logo, a inteligência que se infere desse preceptivo é que os dirigentes não podem ser remunerados pela função ou cargo de direção, não havendo nenhuma vedação para a percepção de remuneração por serviços prestados à instituição não relacionados com a função ou cargo de direção. É claro que essa remuneração haverá de ser compatível com os serviços prestados, caso contrário, poderá haver uma burla à referida vedação, o que seria inadmissível.

É importante destacar que essa é uma conclusão que se extrai abstraindo-se a irregularidade formal consistente no fato de a restrição ter sido veiculada por lei ordinária, e da lei ter redimensionado o conteúdo e alcance da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Cinge-se a confrontar o conteúdo normativo da lei com o da instrução normativa. Trata-se de uma abstração feita com o intuito de se demonstrar que, a Instrução Normativa editada pelo Secretário da Receita, implementou a restrição criada pela referida lei, tornando-a ainda mais rigorosa.¹⁹²

O art. 4º, da Instrução Normativa n. 113/98, prescreve que: “Art. 4º Para gozo da imunidade, as instituições imunes de que trata o art. 1º não podem remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, entende-se como dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de direção da

191. Fala-se em “lei que supostamente lhe dá fundamento de validade” porque como já tivemos a oportunidade de dizer, entende-se que a lei ordinária não é instrumento normativo adequado para veicular normas gerais de Direito Tributário sobre a regulamentação das imunidades condicionadas, como ocorre com o art. 12 da Lei ordinária n. 9.532/97.

192. A respeito dessa questão, ver o item 5 do Capítulo VII deste trabalho.

pessoa jurídica, com competência para adquirir direitos e assumir obrigações em nome desta, interna ou externamente, ainda que em conjunto com outra pessoa, nos atos em que a instituição seja parte.

§ 2º Não se considera dirigente a pessoa física que exerça função ou cargo de gerência ou de chefia interna da pessoa jurídica.

§ 3º A instituição que atribuir remuneração, a qualquer título, a seus dirigentes, por qualquer espécie de serviços prestados, *inclusive quando não relacionados com a função ou o cargo de direção*, infringe o disposto no caput, sujeitando-se à suspensão do gozo da imunidade” (grifos do autor).

Nota-se, portanto, que o Secretário da Receita Federal, não satisfeito com a restrição que já havia sido irregularmente instituída pelo legislador por meio de lei ordinária, resolveu ampliar a restrição para vedar as instituições de remunerarem os seus dirigentes não só pelos serviços prestados na função ou cargo de direção, mas por qualquer serviço prestado às entidades de educação sem fins lucrativos. É evidente que tal prescrição extrapolou os lindes demarcados pela lei, e padece do vício da ilegalidade e inconstitucionalidade.

Há outra determinação veiculada pela Instrução Normativa n. 113/98 que merece destaque. Curiosamente ela prescreve no art. 12 que “as instituições imunes, mantenedoras de instituições de ensino superior, sem finalidade lucrativa, devem observar, ainda, os seguintes requisitos:”

“I- elaborar e publicar, em cada exercício social, demonstrações financeiras certificadas por auditores independentes, com o parecer do conselho fiscal, ou órgão similar;

II- submeter-se, a qualquer tempo, à auditoria pelo Poder Público;

III- comprovar, sempre que solicitada:

a) a aplicação de seus excedentes financeiros para os fins da instituição de ensino mantida;

b) não haver remunerado ou concedido quaisquer vantagens ou benefícios, por qualquer forma ou título, a seus instituidores, dirigentes, sócios, conselheiros ou equivalentes;

c) a destinação, para as despesas com pessoal docente e técnico-administrativo, incluídos os encargos e benefícios sociais, de pelo menos sessenta por cento da receita das mensalidades escolares proveniente da instituição mantida.

§ 1º Para efeito do limite mínimo de destinação da receita a que se refere o inciso III, alínea 'c', a receita das mensalidades escolares deve ser considerada pelo valor efetivamente auferido, não computados os valores correspondentes às reduções e aos descontos ou bolsas de estudos concedidos.

§ 2º Na determinação do montante destinado às despesas com pessoal docente, não serão computados os gastos com pessoal, encargos e benefícios sociais dos hospitais universitários”.

É fácil notar que esse dispositivo da instrução criou uma série de novos deveres condicionantes do gozo da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal não previstos na Lei n. 9.532/97 e muito menos no Código Tributário Nacional e Constituição Federal. Trata-se de inovações que transcendem os limites gizados pela lei que supostamente a instrução estaria regulamentando, conferindo-lhe auto-executoriedade.

Todavia, como ressalta Pontes de Miranda, “onde se estabelecem, alteram-se ou extinguem-se direitos, não há regulamento — há abuso de poder regulamentar, invasão de competência legislativa”.¹⁹³ É o que ocorre com o art. 12 da Instrução Normativa n. 113/98, pois, a pretexto de regulamentar a Lei n. 9.532/97, que indevidamente tratou de matéria reservada à lei complementar, inovou instituindo novos deveres a serem cumpridos pelas instituições de educação sem fins lucrativos para que façam jus aos benefícios da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

Dentre as aberrações cometidas pela Instrução em foco, encontra-se ainda a obrigatoriedade de aplicar o percentual de 60% (sessenta por cento) das mensalidades escolares provenientes da instituição mantida com gastos destinados a remunerar o pessoal docente e técnico-administrativo como condição para o desfrute da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição. Examinando-se a lei que pretensamente a Instrução estaria regulamentando, verifica-

193. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n. 1 de 1969*, t. III, p. 314.

se que não há imposição de tal natureza. Logo, a exigência é irregular por ter incorrido em extrapolação dos limites da lei que lhe dá alicerce.

Com essas ponderações, espera-se ter alcançado o desiderato de demonstrar, nesse tópico, que no Brasil se veicula, apesar da clareza do texto constitucional, normas destinadas a regulamentar as imunidades condicionadas até por meio de instruções normativas, numa demonstração inequívoca de desrespeito aos preceitos constitucionais, o que é muito prejudicial a efetividade das normas do sistema.

CAPÍTULO VIII

ANÁLISE DA ATUAÇÃO DO ESTADO BRASILEIRO NA REGULAMENTAÇÃO DE ALGUMAS IMUNIDADES

SUMÁRIO: 1. As diretrizes norteadoras da interpretação das imunidades no sistema jurídico brasileiro; 2. A interpretação teleológica do art. 3º, § 1º, da EC n. 20/98, que instituiu a imunidade da contribuição previdenciária para os servidores que, após completarem as exigências para a aposentadoria integral, continuam em atividade; 3. A imunidade das instituições de educação ou de assistência social a impostos; 3.1 Advertências iniciais; 3.2 Os limites da atuação do legislador e aplicador do direito no que tange às imunidades; 3.3 A delimitação do conteúdo semântico do conceito de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos; 3.4 O alcance da imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal — a regra da autofagia do superávit; 3.4.1 Índices delimitativos; 3.4.2 A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada; 4. A "isenção" da contribuição para a seguridade social conferida às entidades beneficentes de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal; 4.1 A impropriedade semântica no emprego do termo "isenção" no art. 195, § 7º, da Carta Magna; 4.2 A natureza jurídica das contribuições referidas nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal; 4.3 A espécie de lei a que se refere o art. 195, § 7º, da CF e o seu alcance; 4.4 O conteúdo semântico das expressões seguridade social e entidades beneficentes de assistência social empregadas no art. 195 da Constituição Federal; 4.5 As instituições de educação e a imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal; 4.6 Os vícios apresentados pela Lei Federal n. 9.732/98 no que diz respeito à normatização das contribuições sociais; 5. Extrapolação pelo Estado brasileiro de sua competência regulamentar no tocante à imunidade do ICMS referente às operações que destinem a outros Estados petróleo, seus derivados e energia elétrica; 6. Reflexão sobre a possibilidade, ou não, de o Estado brasileiro editar lei complementar visando a dirimir a divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do alcance da imunidade do art. 150, VI, "d", da CF, quanto às operações com livros eletrônicos; 7. A competência legislativa do Estado brasileiro, e os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus; 7.1 A delimitação da proposta deste tópico; 7.2 A origem e os motivos determinantes da criação da Zona Franca de Manaus; 7.3 O caráter extrafiscal

dos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus; 7.4 A posição hierárquica, a eficácia e a vigência das normas encartadas no ADCT; 7.5 O caráter excepcional da regra contida no art. 40 do ADCT; 7.6 O alcance da faculdade atribuída ao Estado brasileiro no art. 40 do ADCT; 7.7 O caráter nacional das normas que disciplinam os benefícios concedidos à ZFM e suas conseqüências; 8. Os limites da atuação do Estado brasileiro na delimitação do que são pequenas glebas rurais para a fruição da imunidade do ITR contemplada no art. 153, § 4º, da Constituição Federal; 9. A edição de lei nacional com o propósito de definir quando o ouro é qualificado como ativo financeiro ou instrumento cambial para os fins do art. 153, § 5º, da Constituição Federal; 10. O alcance da faculdade outorgada ao legislador ordinário para regulamentar a imunidade contemplada no art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal.

1. As diretrizes norteadoras da interpretação das imunidades no sistema jurídico brasileiro

A proposta deste tópico consiste em examinar o processo de interpretação voltado para a solução de questões relativas à aplicação dos preceitos constitucionais imunizantes e das leis infraconstitucionais editadas com a finalidade regulamentar as imunidades condicionadas. Não se pretende percorrer todos os métodos hermenêuticos, mas destacar as peculiaridades do instituto das imunidades que devem ser sopesadas no momento de se interpretar uma norma imunizante.

Interpretar é a atividade intelectual consistente em deduzir dos textos legais as normas jurídicas.¹⁹⁴ É, em outras palavras, construir o conteúdo, sentido e o alcance dos preceitos legais. É uma tarefa que deve ser desenvolvida à luz das diretrizes fundamentais do sistema, sopesando-se os valores por ele prestigiados.¹⁹⁵

194. Na lição de Giuseppe Giuliani, "interpretare una legge significa ricercarne e spiegarne il significato. In questo senso, tutte le norme devono essere interpretate, anche quelle che sembrano più chiare" (*Diritto Tributario*, p. 47).

195. José Roberto Vieira adverte que no trato científico consciente do sistema constitucional, como de resto de qualquer outro sistema ou subsistema jurídico, é prioridade inadiável identificar-se os princípios maiores, porque disso depende a possibilidade de compreensão ampla do sistema e dos seus esquemas estruturais, uma vez que eles funcionam como pressupostos inafastáveis da atividade interpretativa (*IPI — A Regra-Matriz de Incidência — Texto e Contexto*, p. 38).

Luís Roberto Barroso leciona que o "processo de interpretação constitucional deve ser informado, antes e acima de tudo, pelos princípios constitucionais, que contêm a síntese dos valores mais relevantes da ordem jurídica. São os princípios que contêm as decisões políticas fundamentais e que dão unidade ao sistema constitucional, costurando suas diferentes partes e condicionando a atuação dos Poderes Públicos. Eles se irradiam por todo o sistema, indicando o ponto de partida e os caminhos a serem percorridos pelo intérprete".¹⁹⁶

Essa diretiva de se sopesar os valores prestigiados pelo sistema é muito importante para o processo de interpretação, pois interpretar sempre envolve um ato de conhecimento e um ato de vontade. Nas palavras de Hans Kelsen, "na aplicação do Direito por um órgão jurídico, a interpretação cognoscitiva (obtida por uma operação de conhecimento) do Direito a aplicar combina-se com um ato de vontade em que o órgão aplicador do Direito efetua uma escolha entre as possibilidades reveladas através daquela mesma interpretação cognoscitiva".¹⁹⁷

Todavia, a decisão por uma das possibilidades de interpretação possível não deve ser orientada por valores subjetivos do intérprete, mas por valores positivados pelo sistema, de sorte a dar segurança jurídica aos jurisdicionados, evitando que estes fiquem à mercê de interpretações marcadas pelo subjetivismo dos aplicadores do direito.

Como já decidiu a Suprema Corte no Recurso Extraordinário n. 166.772-9/RS, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, sessão de 12.05.94, no "exercício gratificante da arte de interpretar, descabe 'inserir na regra de direito o próprio juízo — por mais sensato que seja — sobre a finalidade que 'conviria' fosse por ela perseguida — Celso Antônio Bandeira de Mello — em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele".

Nessa tarefa de desvendar o conteúdo, sentido e alcance dos textos normativos, o exegeta poderá valer-se dos mais variados métodos de interpretação, desde os tradicionais como o literal, o

196. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 266.

197. *Teoria Pura do Direito*, p. 369.

histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, até as novas propostas de interpretação, como a apresentada por Paulo de Barros Carvalho, baseada em pressupostos da Análise do Discurso.¹⁹⁸

Não há hierarquia em grau de importância entre os vários métodos. Todos são igualmente importantes para o processo de descortinar o conteúdo, sentido e alcance dos preceitos legais. Para uma boa interpretação deve o exegeta preocupar-se com a fórmula literal do texto interpretado, as circunstâncias históricas que cercaram a sua produção, aplicar o método lógico para escoimar eventuais incongruências, buscar identificar o fim da norma e depois cotejá-la com os demais preceitos do sistema. Feito isso, terá percorrido todos os métodos de interpretação.

Portanto, não há uma interpretação literal, teleológica ou outra qualquer, há, sim, vários métodos para uma única interpretação. Na advertência de Francesco Ferrara, “não há várias espécies de interpretação. A interpretação é única: os diversos meios empregados ajudam-se uns aos outros, combinam-se e controlam-se reciprocamente, e assim todos contribuem para a averiguação do sentido legislativo”.¹⁹⁹

No desenvolvimento da atividade de interpretar — adverte Ezio Vanoni²⁰⁰ — compete ao intérprete recorrer a quaisquer meios ou subsídios, que convenha, por critério expositivo, examinar separadamente, mas que constituem os elementos indivisíveis de um único processo lógico.

Vê-se, então, que não há ordem de preferência entre os vários métodos, o que pode haver é regras específicas que informam a interpretação em virtude da categoria das leis interpretadas. É o que ocorre com as normas constitucionais, as quais não de ser interpretadas à luz de regras hermenêuticas específicas.

Dentre os princípios de obediência obrigatória na interpretação constitucional, Celso Ribeiro Bastos²⁰¹ aponta os seguin-

198. *Curso de Direito Tributário*, p. 106-126.

199. *Interpretação e Aplicação das Leis*, p. 131.

200. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, p. 209.

201. *Curso de Direito Constitucional*, p. 99-100.

tes: a) a unidade da Constituição;²⁰² b) a inexistência de normas, na Constituição, tidas por não jurídicas, ou seja, a uma norma fundamental tem que ser atribuído o sentido que mais eficácia lhe dê; c) a interpretação dos preceitos constitucionais deve ser realizada segundo não só o que eles explicitamente postulam mas também de acordo com o que implicitamente encerram; d) a existência de conceitos provenientes de outras searas do direito, ou mesmo do campo extrajurídico, desde que apreendidos em disposições constitucionais, devem ser interpretados no sentido que adquirem por força desta nova inserção sistemática.

Vê-se, portanto, que entre os postulados orientadores da interpretação das normas constitucionais está o de que, dentre as interpretações possíveis, deve o exegeta optar por aquela que dê maior eficácia ao comando constitucional. Nessa senda, os preceitos constitucionais que veiculam direitos e garantias não sempre de ser interpretados de modo a lhes conferir a maior eficácia possível, vale dizer, devem ser interpretados de forma mais generosa.

A doutrina e a jurisprudência são assentes no sentido de que as imunidades visam a afastar a possibilidade de tributação com o objetivo de garantir e dar efetividade a direito, garantia fundamental ou outro valor prestigiado pelo sistema jurídico positivo. De sorte que, vistas sob uma perspectiva finalística, as imunidades têm como fim precípua proteger valores considerados fundamentais pelo ordenamento jurídico.

Desse modo, é imprescindível que, no processo de interpretação das imunidades, o exegeta sempre procure desvendar qual

202. J. J. Gomes Canotilho leciona que o “princípio da unidade da constituição ganha relevo autónomo como princípio interpretativo quando com ele se quer significar que o direito constitucional deve ser interpretado de forma a evitar contradições (antinomias, antagonismos) entre as suas normas, e, sobretudo, entre os princípios jurídico-políticos constitucionalmente estruturantes. Como ‘ponto de orientação’, ‘guia de discussão’ e ‘factor hermenêutico de decisão’, o princípio da unidade obriga o intérprete a considerar a constituição na sua globalidade e a procurar harmonizar os espaços de tensão (...) existentes entre as normas constitucionais a concretizar (ex.: princípio do Estado de Direito e princípio democrático, princípio unitário e princípio da autonomia regional e local etc.). Daf que o intérprete deva sempre considerar as normas constitucionais, não como normas isoladas e dispersas, mas sim como preceitos integrados num sistema interno unitário de normas e princípios” (*Direito Constitucional*, p. 232-233).

é o fim colimado com a norma imunizante e opte, dentre as interpretações possíveis, pela que melhor atenda ao desiderato pretendido com sua instituição. Como adverte Francesco Ferrara, o “jurista há-de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir. A lei é um ordenamento de relações que mira a satisfazer certas necessidades e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade, e portanto em toda a plenitude que assegure tal tutela”.²⁰³

A respeito, José Souto Maior Borges explica que “analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação. (...) Sob certo aspecto, a índole da imunidade é essencialmente política, o que — como pondera Amílcar Falcão — impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que concretamente tiver que dedicar-se à sua exegese”.²⁰⁴

A relevância do tema da imunidade tributária é tão grande — assevera Celso Ribeiro Bastos — “que os nossos tribunais têm entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva aos seus comandos legais, pois esta redundaria no esvaziamento da regra constitucional. Ao se estudar uma norma de imunidade tributária, faz-se imprescindível o uso da interpretação teleológica, é dizer, deve-se buscar o sentido da norma, o escopo do legislador ao instituir tal regra, o seu objetivo imediato e o bem jurídico a ser protegido”.²⁰⁵

O Supremo Tribunal Federal, por sua vez, também tem sufragado entendimento de que a interpretação das imunidades tributárias deve ser extensiva e teleológica, como se surpreende dos julgados que passamos a transcrever:

203. *Interpretação e Aplicação das Leis*, p. 137.

204. *Isonções Tributárias*, p. 184-185.

205. Imunidade Tributária. In: *Imunidades Tributárias*, p. 243.

“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS LISTAS TELEFÔNICAS. Imunidade tributária (art. 19, III, d, da CF). ISS — Listas Telefônicas.

A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS (art. 19, III, d, da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga.

Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos períodos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

Recuso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra d do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança (STF — RE 101.441-5/RS — Rel. Sydney Sanches — j. em 04.11.1987).

IMUNIDADE — Impostos — Livros — Jornais e periódicos — Art. 150, inciso VI, alínea d, da Constituição Federal.

A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos como também insumos nela consumidos, como são os filmes e papéis fotográficos (RE 190.761-4/SP, D. J. 12.12.1997).

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IMPORTAÇÃO DE ENCARTES E CAPAS PARA LIVROS DIDÁTICOS A SEREM DISTRIBUÍDOS EM FASCÍCULOS SEMANAIS AOS LEITORES DO JORNAL.

1. O livro, como objeto da imunidade tributária, não é apenas o produto acabado, mas o conjunto de serviços que o rea-

liza, desde a redação até a revisão da obra, sem restrição dos valores que o formam e que a Constituição protege. Precedente.

2. Hipótese em que se pretende tributar a importação de encartes e capas para livros didáticos a serem distribuídos em fascículos semanais aos leitores do jornal, os quais, por disposição constitucional, estão excluídos do alcance do poder de tributar da autoridade estatal, em todas as fases de sua elaboração. "Impossibilidade" (LEX — JSTF, vol. 246, p. 206).

Com fundamento nas razões enunciadas, pode-se dizer que em matéria de interpretação de imunidades tributárias há uma outra regra específica de hermenêutica cuja observância é obrigatória: o exegeta deve identificar o bem jurídico protegido pela imunidade e optar pela interpretação que melhor atenda ao fim colimado com a sua instituição.

Infere-se, portanto, que a interpretação das imunidades tributárias deve, sempre, nortear-se no sentido de buscar assegurar a maior eficácia possível ao preceito imunizante, com vistas a viabilizar a consecução do desiderato pretendido com a instituição da imunidade.

2. A intelecção teleológica do art. 3º, § 1º, da EC n. 20/98, que instituiu a imunidade da contribuição previdenciária para os servidores que, após completarem as exigências para a aposentadoria integral, continuam em atividade

O art. 3º, § 1º, da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, estabeleceu que:

"Art. 3º É assegurada a concessão de aposentadoria e pensão, a qualquer tempo, aos servidores públicos e aos assegurados do regime geral de previdência social, bem como aos seus dependentes, que, até a data da publicação desta Emenda, tenham cumprido os requisitos para a obtenção destes benefícios, com base nos critérios da legislação então vigente."

§ 1º O servidor de que trata este artigo, que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que opte por permanecer em atividade fará jus à isenção da contribuição previden-

ciária até completar as exigências para a aposentadoria contidas no art. 40, § 1º, III, a, da Constituição Federal".

A primeira observação a ser feita é no sentido de que, em verdade, a Emenda Constitucional n. 20/98 criou mais uma hipótese de imunidade e não de uma isenção como está literalmente dito no § 1º. Essa é uma norma constitucional que afasta a possibilidade de se tributar por meio da denominada contribuição previdenciária o servidor que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que opte por permanecer em atividade, aplicando-se a esta hipótese as razões expostas sobre o art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que também refere-se ao termo "isenção" ao invés de imunidade.²⁰⁶

A norma veiculada pelo preceito em comento é uma regra de caráter nacional que revela uma atuação do Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, que edita nova norma constitucional que alcança todos os servidores públicos.

Nota-se que a inserção da referida norma no sistema jurídico positivo é uma demonstração de que a competência outorgada ao Estado brasileiro não é somente para conceder desonerações, por meio leis infraconstitucionais, mas também para inserir novas normas de incompetência dos entes políticos para tributar determinadas situações consideradas relevantes para a sociedade brasileira, desde que, é claro, esteja presente o interesse nacional que se sobrepõe aos interesses das ordens jurídicas parciais.

É muito importante que a desoneração tenha como propósito prestigiar determinado interesse de caráter nacional, caso contrário, será inconstitucional por estar violando o art. 60, § 4º, I, da Constituição Federal. A regra desse preceptivo é clara no sentido de que não poderá ser objeto de emenda proposta tendente a abolir a forma federativa de Estado, de forma direta ou indireta, como ocorre quando se suprime parte da competência tributária de uma ou outra pessoa política, reduzindo a sua autonomia financeira.

206. Sobre a impropriedade semântica da utilização do termo "isenção" para referir-se ao fenômeno do afastamento da tributação por norma constitucional ver o item 4.1 deste capítulo.

Isso revela a importância de se desvendar se a inovação normativa engendrada se enquadra no âmbito da, como a aqui denominada, competência desonerativa do Estado brasileiro, visto que, como já foi demonstrado, ela desfruta de um regime jurídico especial, cujas regras, por contemplarem interesses de ordem nacional, se sobrepõem às regras que disciplinam os interesses das ordens jurídicas parciais, sem que, contra elas, se possa invocar o princípio federativo e o da autonomia dos municípios.

As normas jurídicas inseridas no sistema jurídico pela União são qualificadas, como já foi exposto alhures, de leis federais. São dirigidas somente à União e a seus servidores e não obrigam as demais esferas. O espectro de atuação dessas normas é muito mais restrito do que o das leis nacionais, pois não vinculam os cidadãos, em geral, nem as demais pessoas políticas. Essas leis contemplam normas destinadas a regular interesses da União como uma das pessoas jurídicas de direito público interno e não como Estado brasileiro.

As normas de caráter nacional caracterizam-se pelo tratamento especial que recebem da ordem jurídica positiva, no sentido de possuírem força normativa para subjugar aos seus comandos não só os cidadãos, em geral, mas também as unidades federativas, sem que isso implique violação ao pacto federativo.

Assim, por entender que o § 1º, do art. 3º, da Emenda Constitucional n. 20/98, veicula uma regra de caráter nacional e não federal, é que se defende a idéia de que ela beneficia os servidores de todas as esferas, gerando aos que tiverem completado as exigências para aposentadoria integral e que optarem por permanecer em atividade, o direito subjetivo de não serem tributados por meio da denominada contribuição previdenciária.

É evidente que o objetivo pretendido com a concessão da referida imunidade é o de incentivar os servidores, que tiverem preenchido os pressupostos para a aposentadoria integral, a permanecerem em atividade. Esse comportamento deve gerar para o Estado a vantagem de manter em serviço um servidor experiente, sem ter que substituí-lo por outro, provavelmente inexperiente. Além do mais, nesse caso, o Estado não teria de arcar com o ônus do servidor que se aposentou e com o do que o substituiu.

O legislador, quando institui uma hipótese de imunidade tributária, visa, com o afastamento da tributação, a proteger determinado bem considerado de relevante interesse nacional. Assim, o exegeta, no momento de delimitar o conteúdo e o alcance de determinado preceito imunizante, jamais poderá ignorar o desiderato pretendido com a sua instituição, pois deverá nortear o processo de interpretação a ser levado a cabo.

Feitas essas ponderações, pode-se passar a examinar uma questão que se entende de extrema relevância: a de se saber se a parcela que o servidor deixa de recolher, a título de contribuição previdenciária, por força do benefício conferido pelo art. 3º § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, passa a integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda, para aqueles servidores que ganham acima do valor contemplado com a isenção.

Responder a essa questão é, sem dúvida, uma tarefa bem árdua. Se se fizer uma interpretação meramente literal do dispositivo legal, não se titubearia em afirmar que a parcela que o servidor deixa de recolher, a título de contribuição previdenciária, passa a integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda para efeito de cálculo do imposto devido. Todavia, se se detiver um pouco mais sobre a questão, ver-se-á que ela não é tão simples e merece ser examinada com cuidado para não se incorrer em interpretação equivocada.²⁰⁷

O art. 4º, IV, da Lei federal n. 9.250/95, prescreve:

“Art. 4º Na determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda poderão ser deduzidas:

(...)

207. Francesco Ferrara adverte que “as palavras são um meio para tornar reconhecível a vontade, e se é certo que sem alcançar expressão nas formas constitucionais uma vontade legislativa não tem existência jurídica, certo é outrossim que basta uma manifestação defeituosa ou errônea, através da qual se possa reconstruir e vislumbrar essa vontade. Pois que o meio deve sacrificar-se ao fim, o pensamento deve triunfar da forma, a vontade da escama verbal: *prior atque potentior est quam vox, mens dicentis* (...). O confronto da interpretação lógica com a literal há-de ter por efeito operar uma *rectificação* do sentido verbal na conformidade e na medida do sentido lógico. Tratar-se-á de corrigir a expressão imprecisa, adaptando-a e entendendo-a no significado real que a lei quis atribuir-lhe. A modificação refere-se às palavras, que não ao pensamento da lei” (*Interpretação e Aplicação das Leis*, p. 148-149).

IV- as contribuições para a Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

Vê-se que a regra é clara no sentido de que o montante pago à Previdência Social, a título de contribuições, poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto sobre a renda para efeito do cálculo do imposto devido. Ocorre, entretanto, que o servidor que optar por permanecer em atividade, embora tendo preenchido os requisitos necessários para desligar-se com aposentadoria integral, deixará de recolher a contribuição previdenciária e, em termos práticos, terá um aumento de sua renda mensal disponível.

Para o servidor que se encontrar nessa situação e tiver uma renda mensal superior ao limite contemplado pela lei como isento, deve-se indagar se poderá continuar a deduzir a parcela que seria devida a título de contribuição previdenciária ou não. Isto é, a dedução somente pode ser feita pelos que efetivamente recolhem a contribuição ou também pelos servidores beneficiados pela imunidade contemplada no art. 3º § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98.

Entende-se que o montante não recolhido pelo servidor, a título de contribuição previdenciária em decorrência de ter sido beneficiado pela imunidade do art. 3º § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, poderá continuar a ser deduzida da base de cálculo do imposto sobre a renda. Essa é a exegese que melhor se coaduna com o propósito pretendido com a instituição da referida imunidade.

O art. 4º, IV, da Lei federal n. 9.250/98, não condiciona a dedução ao efetivo recolhimento da contribuição previdenciária, simplesmente autoriza a exclusão da parcela devida a esse título, sem nenhuma outra restrição. Diante disso, o simples fato de o servidor ficar desobrigado de recolher a contribuição previdenciária não significa que, necessariamente, essa passará a integrar a base de cálculo do imposto sobre a renda, excluindo-se o direito à dedução.

A circunstância de o servidor ficar desobrigado de recolher a referida contribuição, por si só, não é suficiente para levar à conclusão de que o montante que o servidor deixa de recolher, por força da regra do art. 3º, § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, passa a sofrer a incidência do imposto sobre a renda. Tanto isso é

verdade que não são poucas as situações em que a ordem jurídica autoriza a dedução do montante devido a título de tributo, independentemente de seu efetivo recolhimento.

Seja como for, certo é que é preciso recorrer a outras regras do sistema para se desvendar, com precisão, o conteúdo e o alcance da imunidade contemplada no art. 3º, § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, visando perseguir o desiderato colimado com a instituição da referida regra de incompetência.

É princípio de interpretação das normas constitucionais que a elas se deve dar a interpretação que lhes confira maior eficácia possível. Nesse sentido, assinala J. J. Gomes Canotilho que “a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (THOMA), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)”²⁰⁸.

O art. 3º, § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, como já foi dito, contempla uma regra imunizante cuja finalidade é incentivar os servidores com direito à aposentadoria integral a permanecerem em atividade. Logo, a interpretação que deve ser prestigiada é a que melhor se coaduna com o desiderato de mantê-los em atividade.

Nessa linha de raciocínio, a interpretação a ser dada à questão suscitada é no sentido de se entender que o servidor poderá continuar a deduzir, da base de cálculo do imposto sobre a renda, a parcela que seria devida a título de contribuição previdenciária. Exegese desse jaez confere maior eficácia à regra imunizante, instituída pelo art. 3º, § 1º da Emenda Constitucional n. 20/98, indo ao encontro do objetivo pretendido com sua instituição.²⁰⁹

208. *Direito Constitucional*, p. 233.

209. Geraldo Ataliba adverte que “a interpretação de legislação e demais atos de governo haverá de ser sempre desempenhada — pela Administração ou pelo Judiciário — de modo a, exaltando a harmonia do sistema jurídico, valorizar condigna e adequadamente os seus princípios fundamentais” (*República e Constituição*, p. 43).

Interpretação de outra ordem fustigaria o propósito pretendido, pelo legislador, de incentivar os servidores a continuarem em atividade. Se a situação fosse outra estar-se-ia criando um paradoxo porque os servidores deixariam de recolher a contribuição previdenciária, mas passariam, os que ganham acima do teto contemplado com isenção, a sofrer sobre a parcela não recolhida a incidência do imposto sobre a renda.

É cediço que, havendo mais de uma possibilidade de interpretação, deve o intérprete optar pela exegese que melhor se harmoniza com as demais diretrizes do sistema. Nesse diapasão, a interpretação mais consentânea é a que leva à compreensão de que, sobre a parcela que os servidores beneficiados pela imunidade instituída pelo § 1., do art. 3º, da Emenda Constitucional n. 20/98, deixam de recolher, a título de contribuição previdenciária não incide o imposto sobre a renda. Interpretação de outra ordem, levaria à uma exegese incompatível com o desiderato pretendido, à medida que, na prática, para o servidor, se configuraria uma situação em que ele deixaria de recolher um tributo e passaria a pagar outro, mitigando o benefício instituído.

A Constituição — diz Luís Roberto Barroso — “não é um conjunto de normas justapostas, mas um sistema normativo fundado em determinadas idéias que configuram um núcleo irreduzível, condicionante da inteligência de qualquer de suas partes. O princípio da unidade é uma especificação da interpretação sistemática, e impõe ao intérprete o dever de harmonizar as tensões e contradições entre normas. Deverá fazê-lo guiado pela grande bússola da interpretação constitucional: os princípios fundamentais, gerais e setoriais inscritos ou decorrentes da Lei Maior”.²¹⁰

Desta forma, não resta dúvida de que se deve optar pela interpretação que se revela mais harmônica com os demais postulados do sistema, preservando a sua unicidade. Nas palavras de Ezio Vanoni, “toda norma é válida e obrigatória, unicamente em uma relação necessária de influências recíprocas com um número ilimitado de outras normas, que a determinam mais expressamente,

210. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 182.

que a limitam, que a completam de modo mais ou menos imediato”.²¹¹

In casu, há que se aplicar o adágio segundo o qual se deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, ao invés da que os reduza à inutilidade: *commodissimum est, id accipi, quo res de qua aigitur, magis valeat quam pereat*.

Convém repisar que a interpretação das imunidades tributárias deve sempre nortear-se no sentido de buscar assegurar a maior eficácia possível ao preceito imunizante, com vistas a viabilizar a consecução do desiderato colimado com o afastamento da tributação que, no caso em tela, consiste em incentivar os servidores com direito à aposentadoria integral a permanecerem em atividade.

Destarte, concluímos que a regra art. 3º, § 1º da Emenda Constitucional n. 20/98, exime o servidor que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que optar por permanecer em atividade do pagamento da contribuição previdenciária, e o montante que deixa de pagar a esse título não está sujeito à tributação por meio do imposto sobre a renda.

3. A imunidade das instituições de educação ou de assistência social a impostos

3.1 Advertências iniciais

Certos aspectos da imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, já foram abordados quando se examinaram alguns dos excessos cometidos pelo legislador ordinário que, a pretexto de regulamentar o gozo da referida hipótese de imunidade, editou a Lei federal n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997.

Nesse tópico, retornar-se-á ao tema não mais para analisar as irregularidades pontuais da Lei n. 9.532/97, mas para delimitar o conteúdo e o alcance do benefício concedido às instituições de

211. *Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*, p. 257.

educação e assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal e, em especial, para verificar se o benefício estende-se às entidades fechadas de previdência privada.

Com efeito, é bom que se diga que não se trata simplesmente de aglutinar os inúmeros vícios formais e materiais a que está acometida a Lei n. 9.532/97 e apresentá-los num só átimo; trata-se de um tópico destinado a examinar as incompatibilidades existentes entre as normas veiculadas pela Lei n. 9.532/97, que disciplinam a fruição dos benefícios concedidos às instituições de educação e assistência social, e a norma imunizante contida no art. 150, VI, "c", da Constituição.

3.2 Os limites da atuação do legislador e aplicador do direito no que tange às imunidades

Na atividade de normatizar, o legislador é livre para jurisdicizar os fatos que bem entender,²¹² desde que, é claro, limite sua atuação ao campo do possível e respeite as regras de construção do sistema. Isso é assim porque normas que tenham por objeto algo impossível de realizar-se jamais serão aplicadas e, conseqüentemente, não são de nenhuma valia. Por outro lado, normas produzidas em desconformidade com as regras de construção do sistema são irregulares.

Com efeito, sob o ângulo jurídico, a atividade de legislar não é totalmente livre; ao contrário, deve, necessariamente, observar o que estipulam as normas de construção de proposições normativas impostas pelo sistema. O sistema jurídico brasileiro regula sua própria criação. A ordem jurídica é construída de forma hierárquica, de modo que as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores, até o nível constitucional e a Constituição, nessa hierarquia, ocupa o patamar mais ele-

212. Nas palavras de Lourival Vilanova, "o fato se torna jurídico porque ingressa no universo do direito através da porta aberta que é a hipótese. E o que determina quais propriedades entram, quais não entram, é o ato-de-valorização que preside à feitura da hipótese da norma" (*As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*, p. 89.)

vado. Portanto, todas as demais normas devem haurir seu fundamento de validade no texto constitucional.²¹³

Essa diretriz fundamental do sistema jurídico positivo deve sempre ser relembada, pois, com freqüência, o legislador insiste em redimensionar o conteúdo e alcance dos preceptivos constitucionais por meio de normas infraconstitucionais, como se isso fosse algo inerente à sua atividade legiferante, não vislumbrando, nesse procedimento, nenhuma irregularidade.

A Lei n. 9.532/97 é um exemplo típico da atitude irreverente, e odiosa, do legislador ordinário que edita leis sem nenhum respeito às normas de construção do sistema. O desrespeito às normas de construção do sistema, nesse caso, foi tanto que conseguiu, a um só tempo, veicular um instrumento normativo que padece de vícios não só de ordem formal como também de ordem material.

O vício formal revela-se na veiculação, por meio de lei ordinária, de normas gerais de Direito Tributário acerca da regulamentação das imunidades condicionadas, sendo que está, expressamente, no art. 146, II, da Constituição Federal determinado que o instrumento próprio para tal fim é a lei complementar.

Já quanto ao vício material, dentre outros, podem ser apontados: a) os consistentes em redefinir o conceito de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, para efeito de gozo da imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal; b) os consistentes na estipulação de condições para o gozo dos benefícios da referida imunidade não pre-

213. Na lição de Hans Kelsen, "o Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, esta é o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de *supra* e *infra*-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo essa regulamentação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado, é, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas" (*Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 129).

vistas nem no texto constitucional nem no Código Tributário Nacional. Tudo com vistas a restringir indevidamente o alcance da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição. Tais viciosidades serão melhor examinadas nos itens que seguem.

Da mesma forma que há limites à atuação do legislador, há limites, também, para a tarefa desenvolvida pelo aplicador do direito. Exerce ele a importante função de construir as normas jurídicas a partir dos textos legais e aplicá-las ao caso concreto, ocupando uma posição intercalar entre os preceitos normativos e a subsunção do conceito do fato ao conceito da norma. Trata-se de dar curso ao processo de positivação, fazendo com que as normas gerais incidam sobre fatos do mundo fenomênico.²¹⁴

Os aplicadores do direito, não obstante exercerem a importante função de fazer incidir as normas jurídicas ao caso concreto, não podem arrogar-se o direito de construí-las livremente, não de ater-se aos parâmetros estipulados pelas leis. Não poderão pretender corrigir distorções ou suprir lacunas normativas desprendendo-se totalmente dos textos legais. Vale dizer, não poderão ignorar os comandos veiculados pelas leis para construir outros que entendam mais adequados, isso é tarefa do legislador.²¹⁵

214. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho, "aplicar o direito é o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito" (*Curso de Direito Tributário*, p. 87).

215. Francesco Ferrara leciona que "o juiz pode aplicar princípios da lei a casos novos, dar a princípios da lei um sentido novo, desde que não vá de encontro a outras normas. Até aqui pode chegar a obra do intérprete. Mas desviar-se conscientemente da lei, querer reformá-la ou inová-la por pretendidas exigências de interesses, é atraiçoar a função do magistrado. O juiz deve ficar pago com a sua nobre missão, e não ir mais longe, passando a usurpar os domínios do legislador. Os dois poderes estão divididos, e assim devem estar. Decerto o juiz nem sempre pode dar satisfação às necessidades práticas, limitando-se a aplicar a lei; alguma vez se encontrará em momentos trágicos de ter de sentenciar em oposição ao seu sentimento pessoal de jurista e de equidade, e de aplicar leis más. Tal é, porém, o seu dever de ofício. Na reforma das leis, na produção do direito novo, pensam outros órgãos do Estado: ele não tem competência para isso.

Esse limite imposto ao trabalho do intérprete é uma diretriz implícita do sistema, pois, acaso fosse admitida a possibilidade de o exegeta corrigir as supostas distorções cometidas pelo legislador, transvestir-se-ia em um super-legislador, com poderes não só para criar as normas, mas também para aplicá-las, dando concreitude ao Direito.

Arnílcar Falcão esclarece que a "interpretação é a atividade lógica, em decorrência da qual se declara o que está determinado numa lei. O intérprete, portanto, não cria, nem inova; limita-se a considerar o mandamento legal em toda a sua plenitude e extensão e a, simplesmente, declarar-lhe a aceção, o significado e o alcance".²¹⁶

Infere-se, portanto, que a atuação, tanto do legislador quanto do intérprete, deve cingir-se aos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico. Não poderão, seja a que pretexto for, extrapolar os lindes de suas funções, sob pena de cometerem uma violação à ordem jurídica. Nessa linha de raciocínio, não cabe ao legislador e ao intérprete, no caso das imunidades, criarem outros requisitos a serem preenchidos para o gozo dos benefícios de determinada imunidade, além dos previstos em lei complementar.

3.3 A delimitação do conteúdo semântico do conceito de instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos

Nos termos do art. 150, VI, "c", e § 4º, da Constituição Federal, as instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos gozam de imunidade a impostos quanto ao seu patrimônio, renda e serviços, relacionados com as suas finalidades essen-

Por fim, arremata o autor: "só com esta condição se pode alcançar aquela objetiva segurança jurídica que é o bem mais alto da vida moderna, bem que deve preferir-se a uma hipotética protecção de exigências sociais que mudam ao sabor do ponto-de-vista, ou do carácter, ou das paixões do indivíduo: Esta é a força da justiça, a qual não é lícito perder, se não deve vacilar o fundamento do Estado; mas esta é também a sua fraqueza, a qual nós devemos pagar, se queremos obter a inestimável vantagem de o povo nutrir confiança em que o direito permaneça direito" (*Interpretação e Aplicação das Leis*, p. 173-174).

216. *Introdução ao Direito Tributário*, p. 57.

ciais. Isso é o que prescreve a Constituição. Cumpre-nos, agora, a tarefa de desvendar o conteúdo e alcance dessa hipótese de imunidade.

É imprescindível, então, que se averigüe quais são as pessoas jurídicas que podem ser enquadradas como instituições. Impõe-se que se desvende se o termo instituições é empregado como sinônimo de fundações ou se é utilizado em sentido amplo, abrangendo todo tipo de pessoa jurídica, desde que criada com o objetivo de proporcionar educação ou assistência social, sem visar, com isso, à obtenção de vantagens econômicas a serem revertidas em favor de seus instituidores ou de terceiros.

Odim B. Ferreira²¹⁷ registra que a Constituição de 1988 foi pródiga na utilização do termo instituição, repetindo-o nada mais nada menos que trinta e uma vezes, além da utilização dele para referir-se às instituições de ensino e assistência social. Verbera o autor que não existe a mais remota base para a suposição de que o constituinte tenha empregado o termo numa única acepção técnica, firmada na doutrina européia. O que predomina é a mais indiscriminada escolha do termo, para exprimir as mais diversas idéias.²¹⁸

217. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Privada. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 13, p. 56-63.

218. Dentre as passagens do texto constitucional em que foi empregado o termo instituições, apontadas por Odím B. Ferreira, citam-se as que seguem: 1) o art. 5º, XXXVIII, diz que "é reconhecida a instituição do júri"; 2) o art. 23, I, compete à União, aos Estados e aos Municípios a tarefa de "zelar pela guarda (...) das instituições democráticas"; 3) o art. 48, XIII, lista dentre as atribuições do Congresso Nacional a de "dispor sobre instituições financeiras"; 4) o art. 90, II, estabelece que "compete ao Conselho da República pronunciar-se sobre as questões relevantes para as instituições financeiras"; 5) o art. 109, § 3º, admite que a Justiça estadual julgue causas nas quais seja parte "instituição de previdência social" federal, nos casos ali especificados; 6) o art. 127 define o Ministério como "instituição permanente (...), incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis"; 7) o art. 131 diz ser a Advocacia Geral da União uma "instituição que (...) representa a União judicial e extrajudicialmente"; 8) o art. 134 afirma ser a Defensoria Pública "instituição essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a orientação jurídica e a defesa (...) dos necessitados"; 9) o art. 142, à semelhança do que ocorreu na Constituição de 1946, define as Forças Armadas como instituições permanentes, dedicadas à defesa nacional, dos poderes constitucionais, da lei e da ordem; 10) o art. 159, I, "c", manda que a União entregue parcela do imposto de renda para que os Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste a apliquem no setor

Não obstante o mistifório terminológico cometido pelo constituinte com o uso do termo instituição, salienta que o termo é mais utilizado para representar: a) órgão estatal; b) conjunto de normas estruturantes do Estado; c) sinônimo de pessoa jurídica.

Quanto à utilização, na Constituição, do termo instituição para referir-se a órgão estatal, vê-se que é empregado para representar o Ministério Público, Advocacia-Geral da União, Defensoria Pública e Forças Armadas, que são divisões ou centros de competência da pessoa política União, com as mais variadas finalidades, mas que não têm que ver com a realização de fins altruísticos ou caritativos.

Noutros trechos da Constituição, o termo instituições, sempre qualificado pelo adjetivo democráticas, quer significar não mais que um conjunto de normas estruturantes do Estado, que dizem respeito ao modo do exercício do poder político. Nessas passagens, diz ele, o termo também nada tem que ver com pessoas morais encarregadas do desenvolvimento de atividades pias ou altruísticas.

Por fim, Odím B. Ferreira assinala que o termo instituição é utilizado como sinônimo de pessoa jurídica, indiscriminadamente e que há, sobre o termo uma confusão lingüística: instituição serve para designar os bancos, pessoas jurídicas que se ocupam da prestação de serviços ligados à saúde, educação, planejamento familiar, recuperação dos viciados e, enfim, rigorosamente, toda pessoa jurídica, sem distinção.

Nota-se, portanto, que não há univocidade na utilização do termo instituição no texto constitucional, e além disso, é usado de forma descomprometida com o rigor técnico em que deveria estar pautada a atuação do legislador constituinte. Tanto isso é verdade que no § 4º, do art. 150, da Constituição, reporta-se às instituições utilizando-se do termo entidades, sendo que na alínea "c" do inciso VI utilizou o termo instituições.

Diante disso, é necessário que se busque arrimo em outras diretivas do sistema para precisar-se o conteúdo e alcance do

produtivo, "através de suas instituições financeiras de caráter regional". (A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Privada. In: *Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 13, p. 60-61).

termo em questão. Nessa senda, ver-se-á que o objetivo do legislador no art. 150, VI, "c", da Constituição não foi o de conferir a um determinado tipo de pessoa jurídica certos benefícios, mas a qualquer pessoa jurídica sem fins lucrativos. A ênfase está voltada para o fim colimado com a pessoa jurídica e não ao seu tipo. Vale dizer, se é sem fins lucrativos, seja fundação, sociedade ou associação, estão acobertadas pelos benefícios da imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Essa parece ser a exegese que melhor se harmoniza com o desiderato pretendido com a concessão dos benefícios previstos no art. 150, VI, "c", da Constituição, que é o de motivar as pessoas a constituírem pessoas jurídicas com a finalidade de auxiliar o Estado em seu fim institucional de proporcionar a todos educação e assistência social, mormente, aos menos favorecidos.²¹⁹

No tocante à cláusula relacionadas com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, contemplada no § 4º, do art. 150, da Constituição, convém repisar que ela diz respeito à destinação dos recursos e não à sua origem. De tal sorte que, venham de onde vierem os recursos, desde que provenientes de fontes lícitas e sejam aplicados na consecução dos objetivos primordiais das entidades de educação e assistência social, tais recursos não poderão ser tributados.

Esse é um imperativo constitucional que não admite mitigações em seu objetivo. Portanto, toda e qualquer restrição ao alcance da regra constitucional de proteção e incentivo ao desenvolvimento pela iniciativa privada de atividades destinadas a pro-

219. Nas palavras de James Marins, "dentro da moldura constitucional e infra-constitucional complementar (CF, arts. 6º, 150, 195, 203 e 204 e CTN, arts. 9º e 14) é que se afigura possível o desenho seguro e completo do conteúdo dos núcleos 'educação' e 'assistência social' como aquele correspondente às atividades sem fins lucrativos voltadas para a educação, saúde, trabalho, lazer e segurança; previdência e assistência aos desamparados; proteção à família, maternidade, infância, adolescentes carentes; promoção da integração ao mercado de trabalho; habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração ao mercado de trabalho. Tais atividades, sempre que realizadas sem intuito de lucro, estão, sem resquício de dúvida, abrangidas pela imunidade concernente a impostos e contribuições sociais" (Imunidades Tributárias das Instituições de Educação e Assistência Social. In: *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 3º vol., p. 152-153).

porcionar educação e assistência social sem fins lucrativos aos menos favorecidos, é absolutamente inconstitucional.

3.4 O alcance da imunidade conferida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal — a regra da autofagia do superávit

3.4.1 Índices delimitativos

Primeiramente, convém assinalar que, como ficou demonstrado no tópico anterior, o termo instituições é empregado pelo texto constitucional em sentido amplo, abrangendo todo tipo de pessoa jurídica e não somente as fundações como querem alguns. De sorte que toda pessoa jurídica criada com a finalidade de proporcionar educação e assistência social sem caráter mercantil, fará jus aos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição.

As instituições criadas com tal finalidade podem auferir lucro e isso é até salutar, pois só assim poderão desempenhar de modo satisfatório suas atividades, oferecendo serviços de boa qualidade. O que é vedado pela Constituição é a distribuição de lucro e não a sua obtenção em si. Não há nenhuma restrição constitucional à atuação das instituições nesse sentido.

Tanto isso é verdade que o legislador veiculou expressamente no art. 14, I, do Código Tributário Nacional, que não pode haver a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos a título de lucro ou participação no seu resultado, numa demonstração inequívoca de que as instituições podem ter lucro no desempenho de suas atividades. Vale dizer, se as instituições não pudessem ter lucro, esse preceptivo seria totalmente inútil, pois seria despreciando vedar-se a distribuição do que não existe.

Seja como for, certo é que a Constituição não contempla restrição de tal natureza. A única limitação que se impõe é quanto ao fim colimado pelas instituições, ou seja, o legislador pretendeu

beneficiar aquelas pessoas jurídicas que proporcionam educação e assistência social sem objetivar retorno financeiro em benefício de seus criadores ou de terceiros, mas reaplicar todo eventual superávit na consecução de seus fins estatutários.²²⁰

Portanto, não há que se falar em gratuidade dos serviços prestados pelas instituições de educação e assistência social para que tenham direito aos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, basta que sejam cumpridos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, dentre os quais está o de não distribuir lucro. O Código não faz nenhuma restrição quanto à existência ou não de superávit como condição para a fruição da referida imunidade.

A tônica da concessão do benefício em questão não é de incentivar as pessoas a realizarem doações para viabilizar a missão institucional do Estado de proporcionar educação a todos e dar assistência aos menos favorecidos, mas a de incentivar a criação de novos núcleos jurídicos auto-suficientes economicamente para a concretização de tais fins.

Não obstante o legislador constituinte não ter tido a intenção de circunscrever o alcance da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, somente às instituições incapazes de apresentar superávit em suas contas o legislador ordinário resolveu, como se isso fosse juridicamente possível, restringir o benefício, confe-

220. A diferença que se estabelece entre o Estado e a pessoa privada — lecionam Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto — "é que esta pode circunscrever-se a querer o lucro, enquanto o Estado sempre terá o lucro como mera consequência accidental do desempenho de atividade qualificada como econômica que, portanto, para ele, traduz-se num simples exercício material, sempre por razões públicas.

O particular já não sofre tais restrições e limitações. Ele é livre para engajar-se em atividades exclusivamente lucrativas. E aí surge notável semelhança entre o Estado e as entidades dedicadas à educação e assistência social sem fins lucrativos. Também elas não perseguem lucro; não existem para ter lucro. Esforçam-se por obter *superavitis*, mas não lucro. Não desempenham nenhuma atividade com finalidade lucrativa, em benefício dos seus investidores ou acionistas. São chamadas à vida, existem para cumprir finalidades, finalidades que são protegidas pela Constituição, incentivadas e amparadas pelo Texto Magno: atuar ao lado do Estado nos campos da educação e assistência social" (Imunidades Tributárias: In: *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 46).

rindo-o apenas as instituições menos eficientes em termos de resultados financeiros positivos.

É o que se depreende da leitura do § 3º, do art. 12 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, modificado pela Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, pois prescreve esse preceptivo que "considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais". A redação anterior era muito pior, pois estabelecia que o resultado fosse integralmente aplicado no incremento de seu ativo imobilizado.²²¹ Era um verdadeiro despautério que o legislador procurou corrigir, porém, só o amenizou, pois manteve a diretiva de que as entidades não podem ter superávit.

Misabel Abreu Machado Derzi adverte que "de longa data vêm tentando as Fazendas Públicas reduzir a amplitude da imunidade, ou mesmo anulá-la, não apenas exigindo das entidades o cumprimento de um número crescente de requisitos, como ainda procurando limitar o sentido da expressão instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos". Na verdade, salienta ela, "a Constituição Federal não limita o termo instituição às fundações, única forma jurídica que o Fisco pretendeu acolher no seio da imunidade, nem tampouco à gratuidade dos serviços prestados, nem ainda à disponibilidade geral dos mesmos serviços para toda a sociedade. A Constituição exige apenas que a instituição, que pode ser uma fundação, sociedade ou associação civil, fechada ou aberta, não persiga lucros".²²²

Vê-se, portanto, que a expressão sem fins lucrativos, no contexto do preceptivo em que é empregada, tem uma conotação bem determinada: quer exprimir que as instituições não podem ter como finalidade auferir ganhos com a exploração dos serviços de educação e de assistência social, repartindo-os entre seus criadores

221. O texto anterior tinha a seguinte redação: "§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente 'superávit' em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado".

222. A imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social. In: *Imposto de Renda — Alterações Fundamentais*, p. 157.

ou distribuindo-os a terceiros. As instituições devem limitar-se a gerar receita para reinvesti-la segundo seus propósitos. Trata-se de uma regra que poderíamos denominar de autofagia do superávit, ou seja, eventuais lucros só poderão ser consumidos pela própria instituição na consecução de seu desiderato.

3.4.2 A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada

As entidades fechadas de previdência privada são personificações jurídicas levadas a efeito sob a forma de sociedades civis ou fundações com o propósito de preservar o padrão de vida anterior à inatividade e a prestação de assistência aos beneficiários.

Surge, então, a questão de saber-se se tais personificações jurídicas, cuja finalidade estatutária consiste apenas em atender à cobertura na área da previdência social, estão ou não abrigadas pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, já que, literalmente, está dito na alínea "c" que a imunidade alcança as instituições de assistência social.

Há os que defendem a idéia de que assistência social é apenas a atividade que se revista de caráter de beneficência, caridade ou benemerência puramente esmolar, não estando nela contida a previdência social, entendida esta como uma atividade que pressupõe uma contraprestação dos beneficiados, mediante o pagamento de determinada quantia em dinheiro, denominada contribuição. Por outro lado, há os que rechaçam essa tese, afirmando que a previdência social é, hoje, universalmente considerada uma forma, uma modalidade, quiçá a mais importante, da assistência social; que é a assistência social preventiva.

Diante disso, impõe-se que se percorra o texto constitucional numa tentativa de desvendar em que sentido a expressão assistência social foi empregada para, só a partir daí, dizer se as entidades de previdência se enquadram ou não na hipótese de imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

Em revista ao texto constitucional, verificou-se que não há uma univocidade de sentido no emprego da expressão assistência social. Em alguns momentos, o termo é utilizado para referir-se ao

que se poderia denominar de assistência social propriamente dita, ou seja, aquela prestação de utilidade aos necessitados sem qualquer contraprestação; em outros momentos, para representar o que se poderia intitular de assistência social genérica, englobando a gratuita e a prestada mediante contribuição dos interessados.

Como exemplo da utilização da palavra de acordo com o primeiro sentido, pode ser citada a referência feita no art. 203, da Constituição Federal, ao estabelecer que a "assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição social à seguridade social". Nota-se que aqui o termo assistência social é empregado para representar uma prestação caritativa sem qualquer contraprestação a título de contribuição.

O art. 204, da Constituição Federal, por sua vez, prescreve que 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*".

Vê-se, portanto, que a assistência social será financiada pelo orçamento da seguridade social e desempenhada por programas estaduais e municipais, bem como por entidades beneficentes e de assistência social. Isso revela que a assistência social tanto pode ser executada por entidades que prestam gratuitamente seus serviços quanto por entidades de assistência social que exigem contribuições, como é o caso do preceptivo supramencionado.

Logo, é indubitável que o termo assistência social não abrange somente as pessoas jurídicas que proporcionam benefícios de forma gratuita, mas também as que exigem dos favorecidos contribuições necessárias à manutenção dos benefícios prestados, à medida que coloca as entidades beneficentes ao lado das entidades de assistência social, numa demonstração inequívoca de que são de realidades distintas, porém, ambas, enquadradas como de assistência social. Apesar, é bem verdade, de que em outras passagens do texto constitucional a expressão entidade beneficente tenha sido empregada com outro sentido.

Em reforço a essa assertiva pode ser invocado também o art. 149, parágrafo único, da Constituição Federal, o qual prescreve que os “Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”. Nota-se, portanto, que pode haver assistência social mediante pagamento de contribuição, denotando que assistência social não é sinônimo de gratuidade, é preciso que se verifique caso a caso. Não há no texto constitucional uniformidade de sentido no emprego da expressão assistência social. Isso se pode comprovar pelo confronto desse artigo com o art. 203, que mostrará não serem coincidentes, o que se verifica, também, em outras passagens do texto constitucional.²²³

Com efeito, se a própria Constituição admite a existência de assistência social contributiva, não se pode eleger o critério da inexigibilidade de contribuição como característica essencial da definição de assistência social. Em outras palavras, a gratuidade dos serviços não é o critério eleito pela Constituição para diferenciar a atividade de assistência social das demais, pois tanto pode existir a assistência social gratuita como a contributiva.

Dessa forma, pode-se classificar as entidades de assistência em entidades de assistência social, em sentido estrito e em sentido amplo. As primeiras como as que prestam assistência sem qualquer exigência de contribuição, de forma gratuita; as segun-

223. Nas palavras de Misabel Abreu Machado Derzi, “é evidente que não há um sentido único e inequívoco na redação do art. 149 que permite a cobrança de tributo próprio para custear os sistemas de previdência e assistência social estadual e municipal e na redação do art. 203. Esse último claramente estabelece como único critério para a prestação da assistência social, o da necessidade, independentemente do pagamento de contribuição. Não é que o artigo referido proíba a cobrança. É que, como o critério é o da necessidade, portanto o da carência de recursos ou incapacidade dos assistidos, o pressuposto lógico e coerente é que não haja cobrança de contribuição. Entretanto o art. 149 fala genericamente em previdência e assistência social em favor dos servidores públicos, permitindo, para isso, cobrar deles uma contribuição específica. Dessa forma não temos uma garantia de sentido unívoco da utilização da expressão assistência social, utilizada no Capítulo da Tributação (A) Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social. In: *Imposto de Renda — Alterações Fundamentais*, p. 162).

das, como as que prestam assistência de forma gratuita e as que exigem contribuição dos favorecidos.

Essa classificação, ainda que não seja de boa técnica, parece que é a que foi adotada pela Constituição de 1988. Contra imperfeições dessa natureza, então, só há uma possibilidade: a reforma do próprio texto constitucional, haja vista que não compete ao intérprete tal tarefa.²²⁴

Portanto, é iniludível que a expressão assistência social foi empregada no texto constitucional tanto para referir-se às entidades beneficentes, entendidas estas como as que prestam assistência gratuita, quanto as que prestam assistência exigindo contribuições para a manutenção dos benefícios proporcionados aos que contribuem.²²⁵

224. Wagner Balera assinala que “por definição constitucional, ao conjunto integrado de ações nas áreas da saúde, da previdência e assistência social, de iniciativa dos poderes públicos ou de toda a sociedade se denomina seguridade social (art. 194). Trata-se de conceito novo, incluso na Constituição Vigente, que não figurou na Carta de 1967. Para que possam bem cumprir a sua missão constitucional de seguridade, o constituinte impôs obstáculo à tributação, pela via de imposto, às entidades que integram o setor da assistência social.

Destarte, quando o art. 150, VI, c, da Carta Magna fez referência a entidades de assistência social, deveria ter integrado naquela regra o conceito de sistema de proteção social que instituiu o Título da Ordem Social. No arcabouço da proteção, o subsistema de assistência social integra, como parte, o sistema da seguridade social.

Assim sendo, a assistência, é parte de um todo composto ainda pela saúde e pela previdência social, assim a pública como o complementar (Natureza e fins da Imunidade dos Fundos de Pensão. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 65, p. 178).

225. A respeito, salienta Gilberto de Ulhôa Canto, que as “instituições de assistência social não perdem o benefício da imunidade somente porque cobram pelos serviços prestados. É normal e compatível com sua vocação que elas cobrem menos do que as entidades que perseguem fins lucrativos, mas nem isso é relevante. Nos Estados Unidos, onde proliferam as instituições ‘pro bono’ de todos os objetivos e propósitos, é corrente o jargão que denomina ‘no-profit’ aquelas que nada cobram pelos serviços que prestam e ‘not-for-profit’ as que cobram aos beneficiados pelos seus serviços, mas, não tendo objetivo interesseiro, aplicam tudo que sobra após o custeio das próprias atividades em expandir instalações, ampliar a faixa de prestações de serviços e de algum outro modo reforçar as possibilidades de melhor cumprirem seus propósitos” (Imunidade Tributária — Entidades Fechadas de Previdência Privada — Fundos de Pensão. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 61, p. 31).

É nesse segundo sentido que a expressão assistência social foi empregada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, ou seja, para açambarcar não só as instituições beneficentes — as que prestam assistência social gratuita —, mas também as que exigem contribuição dos favorecidos para custear os benefícios a eles revertidos. O qualificativo sem fins lucrativos é utilizado não para distinguir as que prestam assistência gratuita das que exigem contribuição, mas para diferenciar as que visam à obtenção de lucro das que não têm tal propósito.

Tal ilação deflui não só do fim colimado pelo legislador com a instituição da referida imunidade, consistente em estimular os particulares a prestarem serviços de assistência social, mas também como corolário do próprio sistema, visto que, se não fosse para proteger as instituições de assistência social que cobram pelos serviços que prestam, desnecessária seria a criação de tal regra, pois as instituições que prestam gratuitamente seus serviços, jamais seriam alcançadas pela tributação em virtude de não revelarem capacidade contributiva.

Tanto a Constituição quanto o Código Tributário nacional — assevera Alberto Xavier²²⁶ — vedam exclusivamente a distribuição dos resultados econômicos do empreendimento, como requisito da imunidade. Não vedam, a própria produção do lucro, pois sem a preservação e crescimento do patrimônio de afetação especial em que o fundo de pensão se traduz ficariam prejudicados os próprios objetivos para que foi constituído: sem que as poupanças dos patrocinadores (e dos participantes) fossem aplicadas nos mercados de capitais em termos lucrativos jamais seriam atingidas as metas de benefícios a que os fundos de pensão se propõem; da mesma forma que sem que as entidades de educação obtivessem um excedente das receitas de mensalidades em relação às suas despesas, as bibliotecas não seriam renovadas, novos professores qualificados não podiam ser contratados, o que condenaria os utentes a uma medíocre estagnação. Isso seria, sem dúvida, uma mitigação do objetivo pretendido com a instituição da referida imunidade.

226. As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 52, p. 37.

Destarte, a imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, alcança não só as entidades de assistência social gratuita, mas também as que exigem contribuições de seus beneficiados, desde que os recursos auferidos se destinem única e exclusivamente a custear os benefícios que a eles serão proporcionados.

Resta, no entanto, verificar se na definição de entidades de assistência social, em sentido amplo, estão, ou não, incluídas as de previdência social. Vale indagar se, para efeito de gozo dos benefícios proporcionados pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, a previdência é tida como uma atividade de assistência social ou não.

Para se saber se a previdência se subsume ou não no tipo normativo do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, é imprescindível que se faça uma distinção entre entidades fechadas e abertas ao público, pois tais pessoas jurídicas possuem objetivos sociais totalmente diferentes, o que implica uma atribuição de regimes jurídicos absolutamente díspares.

As entidades abertas são empresas comerciais que atuam com intuito de lucro e visam a obter vantagens econômicas com a exploração de suas atividades. Não há nelas nenhum traço de caridade ou espírito de solidariedade, são eminentemente, comerciais. O móvel propulsor do desenvolvimento de suas atividades é a obtenção de lucro para ser distribuído entre os participantes da sociedade constituída sob o pálio de entidade de previdência privada aberta.

As entidades fechadas, ao contrário, não possuem natureza mercantil, não almejam obter lucro para ser distribuído entre seus idealizadores, e visam, em última instância, devido à insuficiência dos serviços de previdência estatal, a suprir, por meio de ações subsidiárias, as atuações deficientes dos sistemas previdenciários oficiais e dar assistência a determinados grupos de pessoas. São de caráter eminentemente beneficente e tem, apenas, o objetivo de proporcionar bem-estar aos seus engajados.²²⁷

227. A Lei federal n. 6.435, de 15.7.77, prescreve que:

"Art. 1º Entidades de previdência privada, para os efeitos da presente lei, são as que têm por objetivo instituir planos privados de concessão de pecúlios ou de rendas, de benefícios complementares ou assemelhados aos da previdência

Alberto Xavier ensina que a "assistência, no direito privado, é sinônimo de auxílio, socorro, ajuda, liberalidade, como resulta da etimologia latina: ad-sistere, estar presente, ajudar socorrer; assistência social é o auxílio, o socorro, a ajuda e liberalidade volvida para pessoas em estado duradouro de fragilidade ou insuficiência patrimonial, distinguindo-se da assistência humanitária, porque neste caso a 'classe social' ou 'profissional' não está em causa, mas a situação concreta de infortúnio em que o destino é cego para afligir humildes e reis. O conceito de assistência reconduz-se assim ao de liberalidade; e o de assistência social ao de liberalidade atribuída em função do 'status' patrimonial desfavorecido do beneficiário. Assistência social é a liberalidade cuja causa-função é o auxílio a situações duradouras de fragilidade, insuficiência ou menor favorecimento patrimonial"²²⁸

Nota-se que, para o autor, a característica essencial do conceito de assistência é a liberalidade, ou seja, ajuda espontânea a pessoas hipossuficientes. Ancorado nessa premissa, afirma que a previdência social, em Direito Privado, não se contrapõe à assistência social, mas é simples subespécie dela: é modalidade de

social, mediante contribuição de seus participantes, dos respectivos empregadores ou de ambos.

Parágrafo único. Para os efeitos desta lei, considera-se participante o associado, segurado ou beneficiário incluído nos planos a que se refere este artigo.

Art. 4º Para os efeitos da presente lei, as entidades de previdência privada são classificadas:

I- De acordo com a relação entre a entidade e os participantes dos planos de benefícios em:

a) fechadas, quando acessíveis exclusivamente aos empregados de uma só empresa ou de um grupo de empresas, as quais, para os efeitos desta Lei, serão denominadas patrocinadoras;

b) abertas, as demais.

II- De acordo com seus objetivos, em:

a) entidades de fins lucrativos;

b) entidades sem fins lucrativos.

§ 1º As entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos.

Art. 5º As entidades de previdência privada serão organizadas como:

I- sociedades anônimas, quando tiverem fins lucrativos;

II- sociedades civis ou fundações, quando sem fins lucrativos".

228. As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. In *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 52, p. 27-28.

ajuda liberal que não assenta em métodos distributivos, mas num princípio de acumulação e capitalização, baseado em cálculos matemáticos, estocásticos, em que a lei dos grandes números define os eventos danosos e aleatórios ressarcíveis por um fundo previamente constituído.

A assistência previdenciária privada é capitalizadora e mediata. Todavia, essas peculiaridades não lhes retira a natureza assistencial, visto que está esteada na liberdade de constituição e solidariedade social dos que a promovem, sem qualquer imposição do Estado. Trata-se de atividade desenvolvida com o propósito de assistir aos hipossuficientes, ainda que se cobre certa contribuição dos beneficiados.

Vislumbra-se, portanto, que as entidades fechadas de previdência privada não deixam de ter caráter assistencial, pois são criadas de forma espontânea e visam a proporcionar um bem-estar aos seus beneficiados, o qual, a princípio, deveria ser proporcionado pelo Estado, por meio do sistema de previdência oficial. Com efeito, como a assistência estatal não é prestada de forma satisfatória, surgiu então a necessidade de se incentivar a iniciativa privada a auxiliar o Estado nessa tarefa de cuidar do bem-estar dos menos favorecidos.

Além disso, o caráter assistencial revela-se no fato de que os benefícios conferidos aos favorecidos são proporcionalmente muito maiores do que as contribuições por eles pagas, eis que parte expressiva do custo dos benefícios concedidos são suportados pelas empresas ou grupos de empresas que criam as entidades com tais finalidades. Vale dizer, os patrocinadores não auferem nenhum retorno financeiro com as contribuições que fazem as entidades fechadas de previdência privada.²²⁹

229. Alberto Xavier assinala que as "entidades de previdência privada fechada, de tipo contributivo, ou seja, em que os participantes também contribuem, não perdem por isso o seu caráter 'assistencial', pois não poderiam existir sem a liberalidade em que se traduz a contribuição do patrocinador. O caráter misto dos dois tipos de contribuições, gratuitas as do patrocinador e onerosas as dos participantes, não retira o caráter assistencial da entidade receptora, pois no conjunto existe sempre um desequilíbrio patrimonial que favorece os participantes, desequilíbrio este que resulta do ato de liberalidade do patrocinador" (*Op. cit.*, p. 32).

Aliás, é a própria Lei federal n. 6.435, de 15.7.77, que estabelece no art. 34 que as "entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social". E, no § 3º, define que as "entidades fechadas são consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item III, do art. 19, da Constituição", referindo-se a Constituição anterior.²³⁰

Misabel Abreu Machado Derzi pondera que para a caracterização da natureza assistencial "o que importa é que benefícios previdenciários (como aposentadoria integral ou de integralização, sem limitação de teto, elevadas pensões de dependentes e uma série de outros, em alguns casos, até mesmo serviços de natureza variada, desde os médicos aos financeiros e habitacionais) são concedidos aos filiados das entidades fechadas (servidores públicos civis e militares e empregados de empresas) de forma muito mais vantajosa e visivelmente desproporcional aos prêmios pagos pelos beneficiados. Nunca portanto tais benefícios, sob tal aspecto, deixarão de ser assistenciais, pelo menos em parte, ainda que haja cobrança de contribuição dos beneficiados incorporados ao sistema".²³¹

Isso se explica, segundo a autora, porque, seja do ponto de vista das entidades de previdência fechada dos servidores públicos civis e militares, seja do ponto de vista dos empregados de determinada empresa, presentes estão as seguintes peculiaridades que denotam o caráter assistencial da atividade: a) o acesso é limitado a determinada categoria porque senão a instituição se tornaria inviável; b) solidariedade; c) as entidades fechadas tiveram origem

230. A redação do art. 19, III, "c", da Constituição de 1967, era a seguinte:

"Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...) III- instituir impostos sobre: (...)
c) o patrimônio; a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituição de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei".

231. A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social. In: *Imposto de Renda — Alterações Fundamentais*, p. 166.

no setor público e tinham caráter facultativo; d) são entidades sem fins lucrativos.²³²

Infere-se, portanto, que as entidades fechadas de previdência privada são entidades de assistência social, pois, não obstante exijam contribuições dos favorecidos para custear os benefícios que a eles proporcionam, certo é que só por isso não deixam de ser assistenciais, à medida que os benefícios revertidos são proporcionalmente superiores às contribuições pagas pelos beneficiários. Ademais, são entidades que não visam ao lucro e todos os recursos auferidos são revertidos em favor dos beneficiados, constituindo uma maneira de amenizar a ineficiente atuação do Estado na área da previdência social.²³³

232. Misabel Derzi explicita essas peculiaridades do seguinte modo: "a) somente têm acesso aos benefícios, as pessoas previamente qualificadas por um *status ou regime jurídico próprio*, pois o alargamento do universo de segurados oneraria em demasia a instituição, inviabilizando o empreendimento".

b) o *espírito de solidariedade é sempre prevalente*, de modo que o Estado (obrigatoriamente, segundo a Constituição Federal) ou as empresas privadas (por vontade própria e sem constrangimento legal) arcam com parcela expressiva do financiamento das aposentadorias e pensões, sem o que as contribuições pagas pelos beneficiados seriam excessivamente elevadas e para eles insuportáveis;

c) a primeira lei de criação de entidades fechadas surgiu no setor público, tinha caráter facultativo e configurou uma 'benesse' do legislador, *concedida no seio das despesas orçamentárias para o ano de 1889. Somente depois o sistema de seguridade do servidor público assumiu caráter compulsório. Entretanto, até hoje, não há nenhuma obrigatoriedade de uma empresa privada criar um fundo de pensão em favor de seus empregados e por ela patrocinado. Quando o faz, há nisso substancialmente benemerência e assistência social, embora depois as vantagens oferecidas se agreguem aos contratos de trabalho, tornando-se irreversíveis;*

d) *total ausência de objetivos lucrativos*, voltando-se a entidade apenas ao cumprimento de suas finalidades de assistência previdenciária" (Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão) perante a Constituição de 1988. In: *Direito Tributário Atual*, p. 89).

233. O Supremo Tribunal Federal também já firmou entendimento nesse sentido: "hoje, tanto a doutrina como a jurisprudência reinante, reconhecem serem as entidades fechadas de previdência privada instituições de assistência social; 'dentre as instituições de assistência social, despontam, pela sua importância, os fundos de pensão ou instituições fechadas de previdência privada' (...) 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

De igual forma, não é empecilho ao desfrute da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, o fato de as entidades fechadas de previdência privada, somente beneficiarem um grupo determinado de pessoas, como os funcionários de uma determinada empresa ou grupo de empresas. Aliás, essa é uma característica intrínseca ao instituto em questão, que tem como base de formação o agrupamento de pessoas em torno dela para ajudarem-se mutuamente a terem uma assistência melhor da que é oferecida pelo Estado. Até porque as instituições abertas, como foi dito alhures, têm como propósito não proporcionar benefícios aos filiados de determinada entidade, mas auferir lucro.

Há os que defendem a idéia de que é requisito indispensável à caracterização de determinada entidade como de assistência social a presença do requisito da generalidade, ou seja, que a assistência social seja prestada a quem dela necessitar, nos termos do que prescreve o art. 203 da Constituição Federal.

Todavia, com todo respeito aos defensores dessa idéia, pode-se afirmar que o requisito da generalidade não é condição para o gozo da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, pois as entidades privadas de assistência social não podem ser qualificadas à luz do art. 203 da Constituição, o qual impõe que a assistência seja prestada a quem dela necessitar. Tal regra aplica-se somente às entidades públicas, as quais têm natureza obrigatória e são de financiamento compulsório. As entidades privadas, ao contrário, caracterizam-se pela espontaneidade de criação e liberdade no financiamento. O que se sobressai não é a compulsoriedade, mas a mutualidade, a solidariedade dos participantes de determinada entidade.

Aplicar o requisito da generalidade às entidades privadas de assistência social — adverte Alberto Xavier²³⁴ — conduziria à negação da sua própria possibilidade de existência, já que não existe patrimônio privado suscetível de socorrer todos que dele

dessa natureza auxiliam o Estado na prestação de assistência social ao que necessitam dela, embora em área circunscrita. Precedentes no STF" (RE 115.970-RS — 1º T — Rel. Min. Moreira Alves — j. 19.4.88 — DJ.27.5.88).

234. As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 52, p. 39.

necessitem. Veja-se que, nem mesmo o Estado, com a volumosa receita proveniente dos tributos, consegue erradicar as cruéis desventuras que torturam a sociedade, como imaginar que a liberalidade privada possa atender a todos os cegos, todos os menores de rua, todos os velhos abandonados, todas as pessoas que necessitam de auxílio.

Nessa mesma senda, salienta Gilberto de Ulhôa Canto, que "não se afigura necessário que os serviços que a instituição presta sejam acessíveis a todas as pessoas, em geral. Considerando que o simples fato de potencializar o atendimento, em atividades de ensino ou de assistência social, de certo número de pessoas, a instituição cumpre relevante parte dos encargos coletivos e alivia o Estado, deixa-o livre (a ele, e/ou a outras instituições privadas) para atender às demais pessoas igualmente necessitadas. Pode a instituição ter um círculo restrito de clientes, sem que por isso deixe de fazer jus à imunidade".²³⁵

Logo, é inconstitucional a exigência contida no art. 12, da Lei n. 9.532/97, no sentido de que as instituições de educação e de assistência social somente fazem jus à imunidade do art. 150, VI, "c", se colocarem seus serviços "à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado em fins lucrativos".²³⁶

O vício não é só de ordem formal, pelo fato de a condição imposta ter sido veiculada por meio de lei ordinária e não lei complementar, conforme determina a Constituição Federal (art. 146, II), mas também de ordem material, à medida que pretendeu redimensionar o alcance da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, para o fim de excluir as entidades fechadas de previdência

235. Imunidade Tributária — Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão). In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 61, p. 33.

236. O art. 12, caput, da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, prescreve que: "Art. 12. Para feito do disposto no art. 150, VI, alínea c, da Constituição considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos" (grifos do autor).

social do referido benefício, sujeitando-as indevidamente ao regime de isenção do art. 15 da Lei n. 9.532/97.²³⁷

Veja-se que o legislador, por meio de lei ordinária, reestruturou, nesse particular, o sistema tributário, pois afastou o direito de as entidades fechadas de previdência privada usufruírem da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, garantindo-lhe apenas a isenção do art. 15, da mencionada Lei. Tal remanejamento é absolutamente inconstitucional, pois só uma modificação do próprio texto da Constituição, por meio de emenda, poderia alterar o alcance da referida imunidade.

4. A "isenção" da contribuição para a seguridade social conferida às entidades beneficentes de assistência social prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal

4.1 A impropriedade semântica no emprego do termo "isenção" no art. 195, § 7º, da Carta Magna

O art. 195, § 7º, da Constituição Federal, prescreve que "são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei" (grifos do autor).

Registra-se que o legislador constituinte não foi feliz na utilização da expressão "isentas". Teria sido mais correto tecnicamente ter empregado o termo imunes, pois o preceptivo não con-

237. O art. 15 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece que:
"Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido; observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º As instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas a a e e § 3º e dos arts. 13 e 14".

templa uma isenção, mas uma hipótese de imunidade, como se demonstrará.

O fenômeno das isenções se dá no plano infraconstitucional. Trata-se de uma redução do âmbito de tributação que se passa no plano normativo. Não há cronologia entre a lei que contempla a tributação e a lei isentiva; é da coalescência das duas que surge a demarcação do campo de incidência.

Destarte, para que se possa falar em conceder determinada isenção, é pressuposto indispensável que o tributo já tenha sido instituído, pois a isenção consiste numa redução de um dos critérios da norma padrão de incidência tributária. Logo, enquanto esta não tiver sido instituída, não há o que reduzir.

Vê-se, portanto, que o termo isenção é utilizado no sistema jurídico brasileiro para representar o fenômeno consistente na mutilação parcial da norma instituidora do tributo provocada por uma norma isentiva com vistas a restringir o âmbito de incidência da norma de tributação. Representa, então, o entrecchoque lógico e não cronológico de duas normas, uma estipulando a tributação e a outra reduzindo a sua abrangência, tudo se passando no plano normativo.

A isenção é um fenômeno que diz respeito à redução do âmbito de abrangência da norma instituidora do tributo e que não pode ser confundido com a delimitação do campo impositivo dos entes tributantes. Tal demarcação é denominada de delineamento da competência legislativa tributária, a qual é toda gizada no plano constitucional. É matéria de ordem estritamente constitucional, não competindo às leis infraconstitucionais sobre ela disciplinar.

Trata-se de coisas bem distintas. A lei isentiva investe contra determinada lei instituidora de um tributo, reduzindo seu âmbito de incidência, enquanto a demarcação da competência é um fenômeno constitucional que nada tem que ver com o fenômeno da incidência; representa a habilitação de determinadas pessoas para instituírem tributos e, conseqüentemente, nos seus respectivos âmbitos de atuação, concederem isenções.

A outorga de competência legislativa não se confunde com o exercício da própria competência outorgada, que, em matéria tributária, confere aos entes tributantes a faculdade de instituírem tributos e de concederem, quando entenderem necessário, isenção

de seus próprios tributos. São fatos que ocorrem em momentos distintos, primeiro há a outorga de competência veiculada por meio de normas constitucionais e depois, o ente tributante, valendo-se dessa competência recebida, pode instituir tributos e conceder isenções.

Nesse sentido, a competência tributária é aptidão outorgada constitucionalmente as pessoas políticas para, dentro dos limites estipulados pela Constituição, legislar sobre matéria tributária, podendo não só criar tributos, mas também editar todas as normas necessárias à regulamentação da ação de tributar.²³⁸

As imunidades são parte dessa demarcação da competência tributária, pois são normas constitucionais que estabelecem a impossibilidade de determinados fatos, bens ou pessoas serem alcançadas pela tributação. É uma técnica de delimitação da competência pela negativa, pois ao invés de outorgar competência, estabelece a incompetência para tributar.²³⁹ Vale dizer, trata-se do afastamento de fatos tributáveis do âmbito de competência dos entes tributantes.

Logo, o campo impositivo das entidades tributantes deflui da coalescência das normas de outorga de competência com as que estabelecem as hipóteses de imunidades, pois são como se fossem

238. Roque Antonio Carrazza define competência tributária como sendo "a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a *hipótese de incidência* do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo* e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei" (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 328).

239. Leciona Paulo de Barros Carvalho que o "preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante antecedente, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo" (*Curso de Direito Tributário*, p. 181).

faces distintas de uma mesma moeda.²⁴⁰ As primeiras habilitam as pessoas políticas a tributar, indicando os fatos que podem ser eleitos como hipóteses de incidência e, as segundas, estabelecem os fatos que não podem ser tributados. Em outras palavras, é como se a Constituição tivesse dito que todas as operações de circulação de mercadorias podem ser tributadas pelos Estados-membros, com exceção das operações que destinarem produtos industrializados à exportação.

A regra contida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, não há dúvida, trata de uma norma imunizante que estabelece a inaptidão das pessoas políticas para tributar as entidades beneficentes de assistência social por meio das denominadas contribuições para a seguridade social e não, de uma lei isentiva que restringe o âmbito de abrangência de um dos critérios das normas que instituíram as contribuições para a seguridade social.²⁴¹

Portanto, é indubitável que o constituinte originário utilizou-se, nesse preceptivo, impropriamente do termo isentas para

240. Na lição de José Souto Maior Borges, a "regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras de competência ou, mais precisamente, das regras *negativas de competência*. O setor do social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos. A imunidade reduz a extensão do próprio poder de tributar, uma vez que, através dela, certos fatos ou pessoas são subtraídos do campo reservado ao exercício da competência tributária.

A técnica constitucional brasileira 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" (*Isenções Tributárias*, p. 182).

241. O Supremo Tribunal Federal também já firmou entendimento de que o art. 195, § 7º, contemplou uma hipótese de imunidade e não de isenção, veja-se: "A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política — não obstante referir-se *impropriamente* à isenção de contribuição para a seguridade social —, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o *favor constitucional* da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal *já identificou*, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a *existência* de uma típica garantia de *imunidade* (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965" (ROMS n. 22.192-9/DF, Rel. Ministro Celso de Mello, LEX 223/191).

referir-se a uma hipótese de imunidade. Diante disso, onde está isentas, leia-se imunes, sem que isso implique extrapolação da atividade do exegeta e aplicador do direito, pois trata-se de flagrante atecnia revelada pelo próprio sistema.

4.2 A natureza jurídica das contribuições referidas nos arts. 149 e 195 da Constituição Federal

Há, ainda, uns poucos doutrinadores que mesmo após o advento da Constituição de 1988 continuam a sustentar a tese de que as contribuições sociais não são tributos e que, portanto, não haveria de se cogitar da aplicação do regime jurídico do instituto das imunidades ao afastamento constitucional da exigência das contribuições sociais.²⁴² Parece que essa não é a melhor exegese.²⁴³

As exigências feitas sob o pálio de contribuições sociais são tributos, pois preenchem os requisitos do art. 3º, do Código Tributário Nacional, o qual define o que é tributo para o sistema jurídico brasileiro.²⁴⁴ Nem se diga que o Código Tributário Nacional é norma infraconstitucional e que, por conseguinte, não poderia definir como tributo algo que a Constituição não lhe teria conferido tal natureza, porque tal definição está em perfeita sintonia com os ditames Constitucionais.

242. Creio que no direito positivo brasileiro — salienta Hamilton Dias de Souza — não têm as contribuições caráter tributário, embora participem elas, em parte, do regime peculiar aos tributos (Contribuições para a Seguridade Social. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 17, p. 421).

243. Pondera Dino Jarach que “somente analisando a natureza do fato jurídico tributário é possível chegar-se a uma distinção entre os tributos e as outras obrigações legais e entre diferentes espécies de tributos. Sob este critério será possível distinguir as três conhecidas categorias de tributos: taxas, contribuições, impostos. (*O Fato Imponível*, p. 94).

244. Salienta Wagner Balera que a “denominação ‘contribuição social’ surgiu, pela primeira vez, no texto Constitucional, quando foi editada, em abril de 1977, a Emenda Número 08, à Constituição de 1967. Já a expressão simples — contribuição — despidida de qualquer adjetivo é, classicamente, elencada ao lado dos impostos e das taxas, como uma das espécies tributárias”. (*Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 17, p. 314).

Tanto isso é verdade que a própria Constituição, ao tratar das contribuições, estabelece que elas estão sujeitas às regras típicas do regime jurídico tributário, como é caso do art. 149 da Constituição Federal, reporta-se aos arts. 146, III, e o art. 150, I e III, todos do texto constitucional e pertinentes ao regime jurídico tributário.²⁴⁵

De igual forma, o art. 195, § 4º, reporta-se à regra de fechamento do art. 154, I, da própria Constituição, numa demonstração inequívoca de que há uma interação entre as normas que disciplinam as contribuições sociais e as que regem os demais tributos. É certo, portanto, que se trata de exigências de natureza tributária, não obstante algumas não estarem topograficamente localizadas no texto constitucional no Capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”.²⁴⁶

O elemento topográfico — como pondera José Eduardo Soares de Melo — “é de todo irrelevante para a caracterização de um instituto jurídico, ou o tipo tributário. A circunstância das contribuições sociais estarem mencionadas nos quadrantes da ‘seguridade social’ não pode ter a virtude de interferir na essência da figura jurídica”.²⁴⁷

Nesse sentido é também o entendimento de Américo Lacombe, pois salienta que o “fato de estar colocado fora do capítulo do sistema tributário não tira, de nenhuma contribuição, de nenhuma obrigação de entregar dinheiro ao poder público, só por

245. Gian Antonio Micheli afirma que “um tributo especial, ou contribuição, identifica-se quando os sujeitos pertencentes a determinadas categorias, indicadas pela lei, são obrigados a prestações pecuniárias coativas, porque se encontram numa determinada relação (sempre fixada pela própria lei) com o pressuposto de fato, que ao se verificar dá nascimento à situação passiva (*Curso de Direito Tributário*, p. 85).

246. Cumpre asseverar — destaca Cecília Maria Marcondes Hamati — “que não foi a partir da vigência da Lei Maior de 1988 que a contribuição social foi revestida de natureza tributária, mas já em sistemas jurídicos pátrios, sob a vigência de Constituições Federais revogadas, ainda que houvesse dúvidas e controvérsias, juristas de renome, tais como Aliomar Baleeiro, Rubens Gomes de Sousa, Antônio Roberto Sampaio Dória, Alfredo Augusto Becker, Pontes de Miranda entre outros, já defendiam a tese no sentido de ser tributo a dita contribuição” (Contribuições Sociais. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, vol. 17, p. 284).

247. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 74.

esse fato, a natureza tributária. E tanto não tira, que logo nos parágrafos deste artigo, temos o 4º, que diz: 'a lei poderá instituir outras fontes, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I'".²⁴⁸

O Supremo Tribunal Federal, na lavra do Ministro Moreira Alves também já se manifestou no sentido de que as contribuições relativas à seguridade social têm natureza tributária, consignando em voto que proferiu no RE n. 146.733-9/SP, que "no tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento —, não só as referidas no art. 149 — que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que devem ao disposto nos arts. 146, III, e 150, II, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo, que, aliás, em seu § 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina que se obedeça ao disposto no art. 154, I, norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais" (D.J. 06.11.92).

Pondera Octavio Campos Fischer, que "normalmente, a hipótese tributária das contribuições especiais consistirá em um fato ou uma situação qualquer, relacionada com o contribuinte, isto é, configurar-se-á como um verdadeiro imposto. É o que ocorre com as Constituições Sociais para a Seguridade Social previstas no inciso I do art. 195 da Constituição de 1988. Por exemplo, a hipótese tributária da Contribuição Social sobre o Lucro tem clara materialidade: auferir lucro (verbo + complemento). Nesse sentido, deve-se afirmar que, perante o sistema tributário nacional, não existe diferença alguma entre imposto e contribuição especial: ambos os tributos se equivalem. Essa deverá obedecer aos mesmos princípios e regras constitucionais dos impostos, isto é, ao regime constitucional dos impostos, a não ser quando houver uma exceção

248. Contribuições no Direito Brasileiro. In: *Revista de Direito Tributário*, vol. 47, p. 192.

expressamente prevista no texto da Lei Magna, como é o caso do parágrafo 6º do art. 195".²⁴⁹

Infere-se, portanto, que as contribuições sociais são tributos e como tais estão sujeitas ao regime jurídico tributário, sofrendo o influxo das regras pertinentes ao instituto das imunidades.

4.3 A espécie de lei a que se refere o art. 195, § 7º, da CF e o seu alcance

O art. 195, § 7º da Constituição Federal estabelece que são imunes de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que "atendam as exigências estabelecidas em lei". Surge então a questão de se saber qual tipo de lei é o instrumento adequado para proceder à regulamentação desse preceptivo.

Com base nas razões que expusemos alhures, não se tem dúvida em afirmar que o veículo normativo adequado é a lei complementar. Trata-se, in casu, de uma hipótese de imunidade condicionada e o instrumento normativo hábil para proceder à regulamentação de tais imunidades é, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, a lei complementar.

O fato de o dispositivo não ter mencionado expressamente o qualificativo complementar não autoriza uma ilação precipitada no sentido de que a regulamentação pode ser levada a efeito por meio de lei ordinária, pois o instrumento normativo lei complementar deve ser utilizado não só quando a Constituição expressamente assim o prevê, mas também quando essa imposição deflui de uma determinação implícita do sistema, como é o caso do preceptivo em comento.

Nota-se que a Constituição é categórica no sentido de que a regulamentação das "limitações constitucionais ao poder de tributar" deve ser veiculada por meio de lei complementar (cf.

249. *A Contribuição ao PIS*, p. 76.

art. 146, III, da CF). Logo, como a instituição dos requisitos a serem atendidos para o desfrute de determinada imunidade enquadra-se como regulamentação das “limitações constitucionais ao poder de tributar”, não resta dúvida que o veículo normativo adequado é a lei complementar.

A referida lei deve cuidar apenas de regular o procedimento a ser adotado pelas entidades interessadas em desfrutar do benefício previsto no art. 195, § 7º, da Constituição, nada mais. Portanto, não pode o legislador ordinário pretender dimensionar, ainda que seja por meio de lei complementar, o alcance da imunidade examinada, tal tarefa não lhe compete. A sua competência é apenas para cuidar dos aspectos formais, nada além disso.

O legislador ordinário há de ter muito cuidado no momento de proceder à regulamentação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, para não extrapassar os lindes da competência regulamentar, impondo condições que criam obstáculos à fruição da referida imunidade, pois qualquer mitigação de seu alcance será absolutamente inconstitucional.

Certo é, portanto, que o veículo normativo adequado para a regulamentação do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é a lei complementar e deve cuidar apenas dos aspectos formais, sem impor embaraços ao gozo da referida imunidade, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

Por outro giro, é assente na doutrina e jurisprudência que o art. 14, do Código Tributário Nacional, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com status de lei complementar e que as condições necessárias e suficientes à fruição das imunidades condicionadas, como é o caso do art. 195, § 7º, são as que o referido dispositivo enumera.

Desta forma, até que não seja editada outra lei complementar, instituindo outros requisitos que não sejam os contemplados no art. 14, do CTN, para que as entidades beneficentes de assistência social façam jus ao gozo da imunidade da contribuição para a seguridade social, é suficiente o atendimento dos requisitos enumerados no referido dispositivo do Código Tributário Nacional.

4.4 O conteúdo semântico das expressões seguridade social e entidades beneficentes de assistência social empregadas no art. 195 da Constituição Federal

O próprio texto constitucional define no art. 194, o que representa a expressão seguridade social, ao estabelecer que ela compreende “um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. Nota-se que é um termo de acepção bem ampla, que envolve tudo o que diz respeito à proteção de direitos atinentes à saúde, à previdência e à assistência social.

Circunscrito o conteúdo da expressão seguridade social, resta-nos saber quais são as contribuições que podem ser instituídas para o seu financiamento. Vale dizer, quais as contribuições que estão albergadas pela imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, já que ela estabelece que “são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social”.

Leciona Hugo de Brito Machado ensina que “na verdade as contribuições sociais constituem uma espécie do gênero tributo. A rigor, portanto, teríamos de dividi-las em subespécies. Preferimos, porém, fazer referência a elas como gênero e dividi-las em espécies, a saber: (a) contribuições de intervenção no domínio econômico; (b) contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas; e (c) contribuições de seguridade social”.

E, mais adiante, o autor conclui: “As contribuições de seguridade social constituem a espécie de contribuições sociais cujo regime jurídico tem suas bases mais bem definidas na vigente Constituição. Realmente, no art. 195, itens I, II e III, e seu § 6º, e ainda os arts. 165, § 5º, e 194, item VII, fornecem as bases do regime jurídico dessa importantíssima espécie de contribuições sociais”²⁵⁰.

Nos termos do art. 195, a seguridade social será financiada pelas seguintes contribuições: a) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, na forma da lei; b) do trabalhador e dos

250. *Curso de Direito Tributário*, p. 319.

demais segurados da previdência social; e, c) da receita dos concursos de prognósticos. Além dessas, outras poderão ser instituídas com fundamento no § 4º, do mesmo dispositivo.²⁵¹

Portanto, são denominadas contribuições destinadas à seguridade social as enumeradas no art. 195, incisos I a III, e outras que poderão ser instituídas com amparo no § 4º, do mesmo preceptivo, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que seja observado o disposto no art. 154, I, da Constituição Federal.

Já a expressão entidades beneficentes de assistência social, parece ter sido empregada no § 7º, do art. 195, da Constituição, para referir-se às pessoas jurídicas que prestam seus serviços de forma gratuita e também àquelas que o fazem mediante o pagamento de certa quantia em dinheiro, denominada contribuição, exigida para o fim específico de custear os benefícios proporcionados aos favorecidos.

Como já se teve a oportunidade de demonstrar, no item em que se discorreu sobre as entidades fechadas de previdência privada, é inconcebível pretender restringir o alcance da imunidade em questão às entidades que prestam de forma gratuita seus servi-

251. O art. 195, da Constituição Federal prescreve que:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III- sobre a receita de concursos de prognósticos;

(...)

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I."

ços, pois isso representaria o esvaziamento da referida hipótese de imunidade.

Uma exegese de tal ordem frustra o desiderato pretendido pelo constituinte com a instituição da mencionada imunidade, consistente em estimular que outras pessoas prestem serviços de assistência social visando a auxiliar o Estado a cumprir o seu fim institucional de assistir os hipossuficientes.

Dessarte, a gratuidade dos serviços prestados não é elemento essencial para a caracterização das entidades beneficentes. Para tanto, basta, tão-somente, que as atividades sejam desenvolvidas sem o objetivo de auferir lucros, ou seja, que eventual superávit seja todo reinvestido nos fins institucionais da entidade.

Logo, para efeito de gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, enquadram-se como entidades beneficentes toda pessoa jurídica que desenvolver, sem fins lucrativos, uma ou mais atividades visando à concretização de um ou alguns dos objetivos enumerados no art. 203 da Constituição Federal.

4.5 As instituições de educação e a imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal

Rememorando, o § 7º do art. 195, da Constituição Federal, estabelece que:

"§ 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

Vê-se que o preceptivo sob análise, diferentemente do que dispõe o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, não faz o desdobramento da assistência social para destacar as instituições de educação; simplesmente prescreve que são isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social.

É a redação do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal: *"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, das entidades sindicais dos trabalhadores, das *instituições de educação e de assistência social*, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei” (grifos dos autor).

Diante disso, há que se indagar se as instituições de educação são imunes somente a impostos ou também estariam albergadas pela imunidade às contribuições destinadas à seguridade social, já que a elas não há referência expressa no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Sobre esse ponto, pensa-se, há pelo menos duas interpretações possíveis. A primeira, no sentido de que as instituições de educação não foram contempladas pela imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição, pois a elas o legislador não fez nenhuma referência expressa, como fez no art. 150, VI, “c”, Constituição Federal, e também porque o conceito de assistência social não abrange as atividades voltadas para a educação.

A segunda interpretação possível é a de que a expressão assistência social foi empregada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em sentido amplo, abrangendo também as instituições de educação, porque o conceito de assistência social alcança também as atividades educacionais desenvolvidas sem fins lucrativos.

O argumento de que a assistência social não engloba as atividades de educação, aos menos para efeito de gozo de imunidade, é, num primeiro momento, bastante cativante, já que no art. 150, VI, “c”, o constituinte referiu-se às instituições de educação e de assistência social, enquanto no art. 195, § 7º, simplesmente, fez menção à expressão entidades beneficentes de assistência social. Baseados nesses fatos, os defensores dessa interpretação dizem que está claro que o legislador não quis albergar as instituições de educação no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

Com todo respeito aos que pensam dessa maneira, acredita-se que essa não é a melhor exegese. Diz-se isso porque, apesar da falta de univocidade de sentido dos termos empregados no próprio texto constitucional, há indicativos nele de que a assistência social abrange também as atividades de educação sem fins lucrativos.

A Constituição não define o que é assistência social, nem seria o caso, mas traça algumas diretivas que levam à conclusão de que a expressão assistência social, empregada no art. 195, § 7º, abrange também as instituições de educação sem fins lucrativos, apesar de tê-las destacado no art. 150, VI, “c”, e não ter feito o mesmo no art. 195, § 7º, da própria Constituição Federal.

Esse fato não parece suficiente para justificar a exclusão das instituições de educação sem fins lucrativos do benefício da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição. Como já se teve a oportunidade de ver, o legislador nem sempre desenvolve seu trabalho com o rigor técnico que deveria pautar sua atuação na construção das proposições normativas, tendo dado ensejo a controvérsias que poderiam ter sido evitadas, caso tivesse sido mais preciso no uso da linguagem.

Seja como for, certo é que o legislador não disse expressamente que as instituições de educação sem fins lucrativos são beneficiárias da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição, nem as excluiu. Diante disso, é imperioso que se busque amparo em outros preceptivos constitucionais para se desvendar se estão ou não contempladas pela imunidade aqui tratada.

O art. 203 da Constituição Federal estabelece:

Art. 203. A assistência social (...) tem por objetivos:

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

II — o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III — a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV — a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V — a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

O art. 6º, da Constituição Federal, prescreve:

“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (grifos do autor).

O art. 205 da Constituição, por sua vez, estabelece:

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

Parece, portanto, que a assistência não está circunscrita ao amparo dos hipossuficientes com ações voltadas para à saúde e à previdência, mas principalmente, para à educação, que lhes dá preparo, nos termos da Constituição, para o exercício da cidadania e qualificação profissional, promovendo sua integração no mercado de trabalho, realizando assim, um dos objetivos da assistência social contemplados no art. 203 da Constituição Federal.

Tanto é que o art. 193, da Constituição Federal, prescreve que a “ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais”. Vê-se, então, que este dispositivo também demonstra que a viabilização da instrução dos menos favorecidos para a sua integração no mercado de trabalho é um dos objetivos fundamentais da assistência social.

Por outro lado, o art. 205 da Constituição estabelece que a educação é um direito de todos e dever do Estado e da família e que ela será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade. Por isso, pensa-se que um dos modos de se incentivar a criação de instituições privadas com a finalidade de auxiliar o Estado a cumprir a sua missão institucional de dar educação a todos é justamente afastando a tributação dessas entidades.

Destarte, a coalescência desses preceptivos leva a concluir que a imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, alcança também as instituições de educação sem fins lucrativos, desonerando-se do recolhimento das contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social.

Aliás, a própria legislação infraconstitucional reconhece que a atividade educacional sem fins lucrativos é uma atividade de assistência social, à medida que dispunha no art. 55, III, da Lei n. 8.212/91, antes de ser alterado pela Lei n. 9.732/98, cuja eficácia está suspensa por força da liminar concedida na ADIn n. 2028-5.

A Lei n. 8.212/91 dispunha:

“Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

(...)

III — promova a assistência social beneficente, *inclusive educacional* ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes (grifos do autor).

A redação do inciso III deixa claro que, para o direito positivo infraconstitucional, a assistência social beneficente abrange também a educacional, confirmando o que está implicitamente disposto no texto constitucional. Não se trata de pretender interpretar dispositivo constitucional a partir de lei infraconstitucional, mas de uma diretiva que converge para o que prescreve a Constituição Federal.

Desse modo, conclui-se que as instituições de educação sem fins lucrativos, para efeito de gozo da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, enquadram-se como entidades beneficentes de assistência social, não estando sujeitas à tributação por meio das contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social.

4.6 Os vícios apresentados pela Lei Federal n. 9.732/98 no que diz respeito à normatização das contribuições sociais

O primeiro grande vício a ser apontado é o de ordem formal, pois o legislador valeu-se de lei ordinária para tratar de matéria reservada, por força do art. 146, II, da Constituição, à lei complementar. Como dito alhures, o veículo normativo adequado para proceder à regulamentação das imunidades condicionadas é a lei complementar.

É indubitável que o legislador, ao editar a Lei Federal n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, instituindo *novos requisitos* a serem cumpridos pelas entidades beneficentes de assistência social, como condição para a fruição da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, veiculou indevidamente normas gerais em matéria tributária sobre “limitações constitucionais ao poder tributar” por meio de lei ordinária.

Em matéria de regulamentação das imunidades condicionadas, a única normatização adequada que pode ser levada a cabo por meio de lei ordinária, ainda que não seja de boa técnica, é a de caráter meramente explicitativo, ou seja, a de emitir normas visando a esclarecer os comandos da Constituição ou lei complementar. Tal normatização, sob a perspectiva da modificação do direito positivo, é totalmente inócua, pois não pode inovar criando novos direitos ou novas obrigações, apenas repetir o que já está contido na Constituição e na lei complementar, correndo o risco de reproduzi-las de forma incorreta.

A Lei n. 9.732/98 não se ateu a explicitar comandos de lei complementar ou constitucional, inovou a ordem jurídica instituindo preceitos que estão em descompasso com normas de superior hierarquia. Inseriu inovações que não poderiam ter sido implementadas nem mesmo por meio de lei complementar. Cometeu abusos flagrantemente inconstitucionais.

O art. 55 da Lei n. 8.212/91, com a nova redação dada pelo art. 1º da Lei n. 9.732/98, estabelece:

“Art. 55. Fica *isenta* das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos *cumulativamente*:

I- seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II- seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;

III- promova, *gratuitamente e em caráter exclusivo*, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos, e portadores de deficiência;

IV- não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V- aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente, ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro

Social — INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

§ 3º Para os fins deste artigo, *entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar*.

§ 4º O Instituto Nacional do Seguro Social — INSS, cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo.

§ 5º Considera-se também assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento” (grifos do autor).

O art. 4º, da Lei n. 9.732/98, estabelece que:

“Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento”.

Nota-se que a lei em questão pretendeu transmutar uma hipótese de imunidade em isenção. Tratou a imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, como se isenção fosse, o que é inadmissível juridicamente. Modificação de tal ordem não poderia ter sido feita nem mesmo por meio de lei complementar. O instituto das imunidades, como se demonstrou, não se confunde com o das isenções, pois possuem regimes jurídicos bem diferentes.

A atuação do legislador ordinário foi irregular e maculou de vício insanável a modificação implementada na ordem jurídica positiva, pois extrapolou os limites de sua competência legiferente, ao ter dado tratamento infraconstitucional diferente daquele dado pelo texto constitucional à mesma situação jurídica. É inadequada

juridicamente a transmutação de uma hipótese de imunidade em isenção por meio de lei infraconstitucional.

Com efeito, não foi só essa irregularidade que o legislador cometeu. Há outras mais. A pretexto de isentar o que já estava imune, impôs condições à fruição da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, que restringem excessivamente o alcance da imunidade em questão, a ponto de quase anulá-la. São restrições descabidas que quase aniquilam com a imunidade concedida às entidades beneficentes de assistência social quanto às contribuições para a seguridade social.

Uma das mais graves modificações implementadas pela Lei federal n. 9.732/98 é a que diz respeito à redefinição de entidade de assistência social beneficente. Consoante o § 3º, do art. 55, da Lei 8.212/91, com a redação dada pela referida lei, "entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar".

Ocorre, todavia, que tal definição choca-se com a definição implícita que é dada pelo texto constitucional, pois, como já se demonstrou antes, para efeito de usufruir dos benefícios da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, basta que o beneficiário seja pessoa jurídica sem fins lucrativos e que atenda aos requisitos enumerados no art. 14 do Código Tributário Nacional.

O elemento gratuidade não é da essência da definição de entidade beneficente. A imunidade alberga não só as instituições que prestam gratuitamente seus serviços, bem como aquelas que os desenvolvem cobrando contribuições necessárias para custear a manutenção dos serviços prestados. A Constituição não proíbe a cobrança pelos serviços prestados, veda apenas o desenvolvimento das atividades com fins comerciais, estabelecendo implicitamente que as instituições somente podem cobrar o suficiente para viabilizar a prestação dos serviços que oferecem, nada mais. Na eventualidade de haver superávit, o excesso de dinheiro deverá ser reinvestido nos fins institucionais da entidade beneficente. Esse é o conceito de entidade beneficente dado implicitamente pela Constituição.

Muitas são as razões que levam a esta exegese. A primeira é representada pelo próprio fim colimado pelo constituinte com a

instituição da referida imunidade: incentivar os particulares a desenvolverem atividades voltadas para a assistência dos menos favorecidos, auxiliando o Estado nessa tarefa. Exigir que a prestação seja feita de forma gratuita é atitude contrária ao comando legal, pois, ao invés de estimular, desestimula a prestação de serviços assistenciais pelos particulares, mitigando um objetivo prestigiado constitucionalmente.²⁵²

Por outro lado, restringir o alcance da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, para o fim de albergar somente as entidades que prestam assistência social de forma gratuita implicaria quase esvaziar o comando constitucional, pois pouquíssimas entidades teriam condições de continuar a prestar a assistência sem o pagamento dos que podem pagar.

Ademais, se a assistência contributiva não estivesse albergada pela imunidade aqui estudada, a referida previsão seria desnecessária, pois as que prestam a assistência social gratuita não poderiam de qualquer forma serem tributadas devido a ausência de capacidade contributiva.²⁵³

252. Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto ponderam que, "lamentavelmente, as instituições de um modo geral, têm sido alvo de perseguições por parte do Poder Público, como se fossem danosas à sociedade. A verdade é que o Estado assiste a bem poucos. Não é alarmismo dizer que, se, hoje, as entidades de assistência social, benemerentes, deixassem de desenvolver o seu relevante papel, o Estado mergulharia em profundo caos e a população carente e desvalida sucumbiria, vítima do descaso e abandono dos Poderes Públicos" (Imunidades Tributárias: *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 64.)

253. É despropositado — verberam Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto — "pretender que os serviços prestados por instituição de educação e de assistência social sejam sempre gratuitos. Esse despropósito fica mais visível se tomarmos em conta fato singelo: se os serviços prestados por essas instituições fossem (sempre) todos gratuitos de nada valeria a imunidade. Fosse gratuitos, não teriam preço; não tivessem preço, jamais poderiam ser objeto de tributação por via de impostos, porque não haveria qualquer manifestação de capacidade contributiva, pressuposto inafastável da incidência de todo e qualquer imposto".

Mais adiante, arrematam os autores: "Todo mundo sabe, ninguém desconhece. Atividades graciosas, gratuitas, não podem ser objeto de tributação, por via de imposto. Não há conteúdo econômico nessas atividades, logo, não podem ser alvo de impostos, E nem mesmo de contribuições porque estas envolvem caracteres de impostos. Conseqüência inexorável é que a imunidade se volte exatamente para os serviços não gratuitos, para os serviços cobrados. Só estes têm preço. Só estes podem formar renda, cuja distribuição é vedada. É de uma obviedade

Portanto, não resta dúvida de que a definição contemplada pela lei é incompatível com a definição implícita dada pela Constituição Federal e que tal incompatibilidade leva inevitavelmente à irregularidade da regra editada pela Lei n. 9.732/98, devendo ela ser afastada, pois padece do vício da inconstitucionalidade.

Aliás, o próprio Código Tributário Nacional, no art. 110, estabelece, em caráter didático, que 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".

Destarte, a aceção de base do que é entidade beneficente de assistência social para fins de gozo da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, não pode ser modificada por meio de lei infraconstitucional, nem mesmo por meio de lei complementar, pois isso implicaria violação às regras de construção do sistema jurídico positivo.

O legislador, ao redefinir entidades beneficentes de assistência social desrespeitou as regras de construção do sistema normativo, subverteu as diretrizes que orientam a estruturação do sistema jurídico positivo, onde as normas inferiores devem buscar fundamento de validade nas superiores até atingirem o grau hierárquico mais elevado, representado pelas contidas no texto constitucional.

Infere-se, assim, que o legislador extrapalou os limites de sua competência ao editar a Lei n. 9.732/98, restringindo o conceito constitucional de entidades beneficentes de assistência social às entidades que prestam seus serviços de forma exclusivamente gratuito, incorrendo em usurpação de competência.

Parece que andou mal o legislador também ao criar a figura da *isenção proporcional* para uma situação que, por força do disposto no art. 195, § 7º, da Constituição, é beneficiada por uma imunidade integral. Essa figura está contemplada no art. 4º, da Lei

dade gritante: "só tem sentido haver imunidade para serviços em que há preço!" (Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 63-64).

n. 9.732/98, ao estabelecer que as entidades sem fins lucrativos educacionais, e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem, de forma exclusiva e gratuita, atendimento a pessoas carentes que gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212, de 1991, *na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a pessoas carentes*.

Nesse particular, a lei criou uma nova condição a ser cumprida pelas entidades de educação sem fins lucrativos e as que atendam ao SUS, para que tenham direito a usufruir da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, visando, com isso, a restringir o alcance do preceito imunizante e passar a tributar situações antes fora do alcance da tributação.

Nessa senda, a norma veiculada pelo art. 4º, da Lei n. 9.732/98, é inócua, pois concede isenção parcial a uma situação que é imune. Aparentemente, o legislador estaria concedendo um benefício, mas, em verdade, pretendeu converter uma hipótese de imunidade numa esdrúxula isenção parcial de uma situação não sujeita à tributação.

A respeito dessa questão, salienta Roque Antonio Carrazza que "não faz sentido isentar uma situação que não figura, nem mesmo em tese, no campo tributável da pessoa política. Reforçando a assertiva, não há como nem porque isentar uma situação de imunidade. Venia concedida, tomando por empréstimo a sabedoria popular, é o mesmo que 'chover no molhado'"²⁵⁴.

Vislumbra-se, então, que submeter as entidades filantrópicas, que atuam na área da saúde e educação, à regra veiculada nos arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, de que o benefício da desoneração da tributação das contribuições para o financiamento da seguridade social será "na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial", é também absolutamente inconstitucional.²⁵⁵

254. Entidades Beneficentes de Assistência Social (Filantrópicas) — Imunidade do art. 195, § 7º, da CF — Inconstitucionalidade da Lei n. 9.732/98 — Questões Conexas. In: *Direito Constitucional Tributário*, p. 41.

255. No tocante ao Decreto n. 30.048/99, que pretendeu regulamentar a Lei n. 9.732/98, cumpre salientar que lhe falta fundamento de validade, visto que a própria lei é inconstitucional e, conseqüentemente, não pode lhe conferir vali-

O Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional de Saúde — Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS), deferiu o pedido de liminar para o fim de suspender os efeitos do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei n. 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, cujo excerto da decisão passamos a transcrever:

“No preceito (referindo-se ao art. 195, § 7º, da CF), cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo a cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal — e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do art. 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo — não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecida em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão ‘entidades beneficentes de assistência social’. Em síntese, 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. Antes, em face à escassez de doações

Ademais, o referido decreto criou novos requisitos condicionantes do gozo da imunidade do art. 195, § 7º, incorrendo vitanda violação à ordem jurídica positiva.

nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica. Portanto, também sob o prisma do vício de fundo, tem-se a relevância do pedido inicial, notando-se, mesmo, a preocupação do Excelentíssimo Ministro de Estado da Saúde com os ônus indiretos advindos da normatividade da Lei n. 9.732/98, no que veio a restringir, sobremaneira, a imunidade constitucional, praticamente inviabilizando — repita-se uma vez que não são comuns, nos dias de hoje, as grandes doações, a filantropia pelos mais aquinhoados — a assistência social, a par de precária prestação pelo Estado, que o § 7º do art. 195 da Constituição Federal visa a estimular. Tudo recomenda, assim, sejam mantidos, até decisão final desta ação direta de inconstitucionalidade, os parâmetros da Lei n. 8.212/91, na redação primitiva. Defiro a liminar, submetendo-a desde logo ao Plenário, para suspender a eficácia do art. 55, inciso III, da Lei n. 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998” (ADin n. 2028-5, Rel. Min. Moreira Alves, D. J. 14/07/99).

Essa decisão do Supremo Tribunal Federal corrobora as razões alhures expendidas no sentido de que o legislador ordinário cometeu uma série de violações à ordem jurídica positiva ao editar a Lei n. 9.732/98. Tanto isso é verdade que suspendeu a eficácia dos preceptivos que restringiam o alcance da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

4.7 As inovações introduzidas pela Lei nº 10.260/2001

O legislador ordinário criou, no interior da Lei n. 10.260/01, que dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior, novos requisitos que precisam ser preenchidos pelas instituições de ensino para que tenham direito à imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. A Lei n. 10.260/01 é resultante da conversão em lei das sucessivas reedições (28 reedições) da medida provisória que dispunha sobre a criação do Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior — FIES. Finalmente, depois de tantas reedições, a

regulamentação do FIES passou a ser disciplinada em caráter definitivo.

Confrontando-se os textos das sucessivas medidas provisórias e o texto da lei de conversão, verifica-se que o legislador manteve a maioria dos dispositivos contidos na última versão, introduzindo poucas mudanças no que diz respeito ao FIES. A novidade mais importante, talvez, tenha sido a inserção do art. 19, o qual não existia em nenhuma das redações anteriores.

O art. 19 da Lei n. 10.260, de 12 de julho de 2001, estabelece que "A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados".

Com essa inovação normativa, o legislador estabeleceu um novo requisito a ser cumprido pelas instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei n. 8.212/91, para que tenham direito à fruição da imunidade contemplada no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal. O legislador estipulou, como visto, que a concessão das bolsas de estudos devem ser em percentual igual ou superior a 50%, dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.

Trata-se de regulamentação que apresenta vícios de ordem formal e material. Formalmente, violou o art. 7º, inciso II, da Lei Complementar n. 95, de 26 de fevereiro de 1998, e também o art. 146 c/c o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Materialmente, o art. 19 da Lei n. 10.260/01, redimensionou o conteúdo e o alcance da norma imunizante prevista no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, além de chocar-se com as determinações contidas nos arts. 1º, inciso IV, 5º, inciso XXXVI, 203, 204, 207 e 209, da Constituição Federal.

O art. 7º, inciso II, da Lei Complementar n. 95/98, estabelece que o primeiro artigo do texto indicará o objeto da lei e o res-

pectivo âmbito de aplicação, devendo observar, entre outros princípios, o de que a lei não deve conter matéria estranha a seu objeto ou a este não vinculada por afinidade, pertinência ou conexão.

Veja-se que no caso da Lei n. 10.260/01, o legislador disciplinou no capítulo IV, intitulado "Das disposições gerais e transitórias", no interior de uma lei que dispõe sobre o Fundo de Financiamento ao Estudante do Ensino Superior, matéria tributária, mais especificamente sobre os requisitos que devem ser preenchidos para que as instituições de educação tenham direito à fruição dos benefícios proporcionados pela imunidade contemplada no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal.

Nota-se, portanto, que o legislador não poderia ter disciplinado, no seio da Lei n. 10.260/01, a matéria contida no art. 19, pois é estranha ao seu objeto e com ele não guarda nenhuma afinidade, pertinência ou conexão. Aí está, então, o primeiro vício formal apresentado pela referida lei.

O § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, contempla uma hipótese de imunidade, embora o legislador tenha utilizado o termo "isentas". Trata-se, a rigor, de uma impropriedade técnica de fácil constatação, pois, como é consabido, as isenções encontram-se no plano infraconstitucional e não constitucional.

O referido dispositivo prescreve que as instituições beneficentes de assistência social, dentre as quais enquadram-se as instituições de educação sem fins lucrativos, são imunes às contribuições destinadas a financiar a seguridade social, desde que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A lei a que se refere esse dispositivo é a lei complementar, pois o § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, contempla uma hipótese de imunidade condicionada e a fruição destas, por força do disposto no II, do art. 146, da Constituição Federal, somente pode ser disciplinada por meio de lei complementar. Atualmente, os únicos requisitos que precisam ser preenchidos são os do art. 14 do CTN.

O texto constitucional reporta-se às imunidades como sendo limitações constitucionais ao poder de tributar (seção II, do capítulo I, do Sistema Tributário Nacional) e no art. 146, II, estabelece que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Logo, é indubitável que o instrumento

adequado para estabelecer os requisitos a que se refere a parte final do § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, é a lei complementar.

Além dessas irregularidades formais, o art. 19, da Lei n. 10.260/01, é materialmente inconstitucional, pois restringe o conteúdo e o alcance da imunidade do § 7º, do art. 195, da Constituição Federal. O legislador não pode, nem mesmo por meio de lei complementar, a pretexto de regular o modo de fruição das imunidades condicionadas, pretender redimensionar o conteúdo e o alcance delas.

O legislador, ao estabelecer no art. 19, da Lei n. 10.260/01, que as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei n. 8.212/91, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados, criou um pressuposto não contemplado na Constituição Federal.

A faculdade outorgada ao legislador ordinário, em matéria de imunidades condicionadas, é apenas para regular o seu modo de fruição e não para modificar o âmbito de abrangência das normas imunizantes. Tal desiderato só poderia ser levado a cabo por meio de emenda à Constituição e nos estritos limites autorizados pelo poder constituinte originário.

O art. 19, da Lei n. 10.260/01, violou também o art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, o qual estabelece que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, pois o art. 19 prescreve que a determinação nele contida deve ser aplicada a partir do primeiro semestre de 2001, sendo que a lei foi publicada no D.O.U. em 13/07/01.

A lei não pode retroagir para alcançar fatos jurídicos já consumados. As instituições de ensino planejaram o desenvolvimento de suas atividades com base na legislação vigente no início do semestre. Contrataram professores, estipularam os valores das mensalidades, assumiram compromissos, organizaram os cursos, tudo com base na projeção de receitas e despesas calculadas com base nos critérios estipulados pela legislação que estava em vigor à época.

A aplicação retroativa do art. 19 da Lei n. 10.260/01, redundaria em conseqüências desastrosas para as escolas, pois os encargos operacionais foram fixados antes mesmo do início do ano letivo, com espeque na Lei n. 9.870/99. Assim, a única forma de contornar essa situação seria aumentar os valores das mensalidades, o que seria inviável em face do direito adquirido dos alunos.

Portanto, as instituições de ensino não podem ser surpreendidas com mudanças na legislação que desrespeitam o direito adquirido e o ato jurídico perfeito. A aplicação retroativa da regra contida no art. 19 da Lei n. 10.260/01, implica em flagrante violação à Constituição Federal.

Mas não é só. O art. 19 da Lei nº 10.260/01 infringiu também as determinações constitucionais encartadas nos artigos 1º, inciso IV, 203, 204, 207 e 209, na medida em que permite a ingerência de estranhos aos quadros das instituições na gestão financeira e administrativa, limitando a livre iniciativa das escolas no tocante à assistência social.

Nos termos do art. 1º, inciso IV, da Constituição Federal, a livre iniciativa é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito. O art. 209, por sua vez, estabelece que o "ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I- cumprimento das normas gerais da educação nacional; II- autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público".

Nesse sentido também é o comando contemplado no art. 207, da Constituição Federal, o qual estabelece que as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira. Trata-se de prerrogativa que se soma as demais, tudo com o propósito de assegurar às instituições de ensino ampla liberdade de atuação no desempenho de suas atividades.

Nota-se, então, que cumpridas as exigências do art. 209, da Constituição Federal, as instituições de educação não podem sofrer nenhum outro tipo de restrição no desempenho de suas atividades. Trata-se de garantia fundamental assegurada às instituições de Educação e que não pode ser mitigada por meio de lei ordinária, como ocorreu com a inserção na ordem jurídica do art. 19, da Lei n. 10.260/01.

Diante disso, o legislador ordinário não poderia, como fez no art. 19 da Lei n. 10.260/01, interferir na gestão financeira e administrativa das instituições de educação, direcionando a destinação dos recursos auferidos, obrigando-as a cumprirem decisões de comissão de representantes estranhos aos seus estatutos sociais e ainda dispor sobre a maneira que as escolas devem administrar os seus assuntos internos. Trata-se, não resta dúvida, de um dispositivo que se choca com as diretrizes constitucionais mencionadas.

Trilhando a mesma linha de regulamentação dos dispositivos já citados, o art. 203 da Constituição Federal, consagra a liberdade de iniciativa com relação à prestação de assistência social, caracterizando a prestação de serviços educacionais como sendo parte integrante da política de assistência social.

Com efeito, não significa que uma entidade beneficente de assistência social que presta serviços educacionais, deva, necessariamente, viabilizar suas atividades mediante a concessão de bolsas de estudos. Entendo que às instituições de educação podem não conceder nenhuma bolsa de estudos e, ainda assim, manter o status de entidade beneficente de assistência social, desde que concedam outros tipos de benefícios à coletividade. Talvez, dependendo do caso, até mais prementes do que a concessão de bolsas de estudos.

Destarte, o legislador, ao estabelecer no art. 19, da Lei n. 10.260/01, que o montante que as instituições de educação deixam de recolher referente à contribuição patronal devida ao INSS, por força da imunidade do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, seja aplicado em bolsas de estudo, com um percentual mínimo de 50% (cinquenta por cento), incorreu em vitanda inconstitucionalidade.

O Decreto nº 4.035, de 28 de novembro de 2001, editado pelo Presidente da República com a finalidade de regulamentar o art. 19 da Lei n. 10.260/01, por sua vez, é imediatamente ilegal e imediatamente inconstitucional, pois o dispositivo que lhe dá fundamento de validade não foi inserido de modo regular na ordem jurídica positiva.

Recentemente, o Supremo Tribunal Federal, acolhendo pedido de liminar formulado nos autos da ação direta de inconstitucionalidade n. 2545-7, ajuizada pela Confederação Nacional dos

Estabelecimentos de Ensino — CONFENEN, determinou, por unanimidade, a suspensão, com eficácia *ex tunc*, do inciso IV, do art. 12 e o art. 19 e seus §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, ambos da Lei n. 10.260, de 12 de julho de 2001.

5. Extrapolação pelo Estado brasileiro de sua competência regulamentar no tocante à imunidade do ICMS referente às operações que destinem a outros Estados petróleo, seus derivados e energia elétrica

A Constituição Federal prescreve no art. 155, § 2º, X, “b”, que o imposto incidente sobre operações relativas à circulação de mercadorias não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.

O Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, a pretexto de editar normas gerais sobre a matéria, editou a Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, estabelecendo no art. 3º, III, que o ICMS somente *não incide* sobre operações interestaduais relativas à energia elétrica e petróleo, incluindo-se os lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, *quando destinados à industrialização ou à comercialização*.

Quando não destinados à comercialização ou industrialização, estabeleceu no art. 2º, § 1º, do mesmo diploma legal, que o ICMS *incide* “sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, *quando não destinados à comercialização ou à industrialização*, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente” (grifos do autor).

A instituição pelo constituinte da imunidade sub examine teve por escopo beneficiar os Estados da Federação que têm menos recursos e que estão situados distante dos centros distribuidores de petróleo e energia elétrica, e são caracterizados como meros receptores de petróleo e seus derivados, bem como da energia

elétrica, e que visam, com isso, manter o equilíbrio entre os Estados.

Veja-se que, caso não houvesse essa regra, os Estados do Rio de Janeiro e da Bahia, v. g., seriam os grandes beneficiados em relação às operações com petróleo e seus derivados, ao passo que o Estado do Paraná e o de São Paulo seriam beneficiados com as operações atinentes à energia elétrica, por serem esses os grandes geradores dessa fonte energética.

Essa tentativa de manter o equilíbrio entre as unidades federativas, por meio da instituição da imunidade das operações com petróleo, seus derivados e, também, com energia elétrica, ambos os produtos destinados a outros Estados, ao que parece, não está atingindo o fim almejado, visto que os Estados destinatários têm reclamado da ocorrência de evasão fiscal. Todavia, embora a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "b", não esteja alcançando os resultados econômicos almejados, não cabe ao intérprete ou ao aplicador do direito corrigi-la. A solução para tal problema somente poderá ser obtida por meio de emenda à Constituição, jamais por artifícios de interpretação ou por normas infraconstitucionais.²⁵⁶

O Congresso Nacional, pretendendo eliminar a evasão fiscal que estava ocorrendo com a simulação de operações interestaduais com "petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados", estabeleceu que somente são imunes as

256. Sacha Calmon Navarro Coêlho pondera que essa regra de imunidade apresenta alguns problemas. Assinala o autor que "o art. 155, § 2º, X, 'b', imuniza nas operações interestaduais as referidas mercadorias. Em consequência, existem, em relação a elas, os mesmos problemas que assolam os produtos industrializados remetidos para o exterior, com agravantes, pois após a operação interestadual, outras, internas, se lhe seguirão, não sendo cerebriño imaginar que, após estas últimas, outras operações interestaduais venham a ocorrer. (...) A verdade é que não é possível praticar o princípio da não-cumulatividade contra o princípio da imunidade nas operações interestaduais (com estes itens). Um perturba o outro. A não-cumulatividade supõe uma série de operações tributáveis, um *continuum*. A imunidade interestadual quebra em vários pontos e etapas esta continuidade, em sistemas integrados como o são os de energia elétrica e do petróleo. Poucas, seis a oito, são as refinarias e também poucos os centros geradores agrupados nos sistemas de eletromissão, num imenso país federativo" (*Comentários à Constituição de 1988 — Sistema Tributário*, p. 236).

operações interestaduais com produtos que forem destinados à industrialização ou comercialização, já que, quando forem destinados a consumidor final, o ICMS incide na entrada do território do Estado destinatário e o imposto cabe ao Estado, em que estiver localizado o adquirente.

Examinando-se a norma imunizante contemplada no art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal, verifica-se que não há nenhuma restrição quanto aos destinatários. Ela simplesmente estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinam a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Desta forma, é indubitável que todas as operações interestaduais, seja o adquirente consumidor final ou não, estão imunes, afigurando-se indevida a restrição veiculada pela Lei Complementar n. 87/96.

Além disso, a Lei Complementar n. 87/96, no inciso IV, parágrafo único, do art. 4º, atribuiu a condição de *contribuinte* (sujeito passivo) à pessoa física ou jurídica que, mesmo *sem habitualidade*, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização. Com essa inserção, a lei colocou na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, pessoas que não praticam atos de comércio com habitualidade.

No Direito Tributário, o sujeito passivo é a pessoa que, no contexto da norma jurídica, é colocado na posição de devedor da obrigação tributária. É a pessoa que tem a obrigação de levar aos cofres públicos o valor do tributo devido. Portanto, como leciona Rubens Gomes de Sousa, "o segundo elemento da obrigação tributária é o sujeito passivo ou devedor, isto é, a pessoa obrigada a cumprir a prestação que constitui objeto da obrigação que o sujeito ativo tem o direito de exigir".²⁵⁷

Na lição de Achile Donato Giannini, a obrigação tributária pressupõe a existência de dois sujeitos: o sujeito ativo que é aquele que a lei atribui determinados direitos ou poderes e sujeito passivo que é aquele que a lei impõe determinadas obrigações. O autor

257. *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 91.

salienta, ainda, que a obrigação imposta tem como fundamento jurídico a potestade financeira do Estado.²⁵⁸

No ordenamento jurídico brasileiro, o legislador infra-constitucional não é livre para eleger o sujeito passivo. A Constituição Federal, ao descrever minuciosamente os fatos de que podem ocupar a hipótese de incidência dos tributos, implicitamente indicou as pessoas que podem ser colocadas na posição de sujeito passivo da obrigação tributária.²⁵⁹

No que tange ao ICMS, na doutrina e na jurisprudência, por força do que dispõe a Constituição Federal, é pacífico que o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que pratica atos de comércio com habitualidade, isto é, as pessoas que praticam a mercancia, vendem mercadorias. Desta forma, não é a qualquer pessoa que se pode atribuir a condição de contribuinte do ICMS, mas somente aquelas pessoas que, comumente, são conhecidas pela designação de comerciantes e que comercializam o que denominamos de mercadorias.

As operações mercantis são negócios jurídicos, cujo objeto transacionado é bem móvel destinado à comercialização e que, inserido num processo de circulação econômica, recebe o qualificativo *mercadoria*. Vê-se, então, que mercadoria é um bem móvel qualificado pela sua destinação.²⁶⁰

258. *Istituzioni di Diritto Tributario*, p. 69 (traduzimos).

259. Na lição de Geraldo Ataliba, "o sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o 'destinatário constitucional tributário'. Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao particular do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (art. 145, § 1º, CF). É que, por ser extremamente minuciosa e quase exaustiva, a Constituição brasileira não deixa margem de liberdade ao legislador ordinário, seja para eleger a materialidade da h. i., seja para designar sujeitos passivos. Esses estão implícitos na Constituição: já estão no Texto Supremo, ou por dicção expressa, ou pela indicação sistemática, confirmadas pelos princípios da retribuição (art. 145, II), da proporcionalidade (arts. 145, III e 149), quanto às taxas e contribuições; ou capacidade contributiva (art. 145, § 1º), quanto aos impostos" (*Hipótese de Incidência Tributária*, p. 72-73).

260. Na lição de José Souto Maior Borges, mercadoria é "o bem móvel introduzido no processo econômico circulatório. Mercadoria é a coisa móvel objeto de circulação econômica ou, mais precisamente, objeto de ato de comércio, considerada em sua função comercial. Daí a cediça afirmação de que o relacionamento

O conceito de mercadoria é de caráter legal e vinculado à finalidade de compra para a venda. Em outros termos, somente quando os bens móveis destinam-se à comercialização é que serão considerados mercadorias. Portanto, *nada é mercadoria pela sua própria natureza*, mas adquire essa característica quando se destina a fins mercantis. Por exemplo, os medicamentos, quando expostos à venda nas farmácias, são mercadorias, mas se o farmacêutico leva algum remédio para sua casa, para uso próprio, ele deixa de ser mercadoria.

Nesse sentido, somente estão sujeitos à tributação do ICMS aqueles que praticarem atos de comércio com o caráter de habitualidade. Logo, um bem de uso próprio não é mercadoria. Um relógio, v. g., quando vendido a terceiro, pelo seu proprietário, não faz nascer a obrigação de pagar ICMS. Entretanto, se esse mesmo objeto for vendido por um estabelecimento comercial, haverá a incidência do ICMS, pois, como já foi dito, o qualificativo mercadoria não é inerente as coisas móveis, mas deflui da sua finalidade. O ICMS sobre operações mercantis somente pode ser exigido quando houver a prática de um negócio jurídico realizado por um comerciante, industrial ou produtor, na execução de atos de comércio.

Diante disso, não soçobram dúvidas de que o contribuinte do ICMS é o comerciante, aquele que vende a mercadoria e não o adquirente como estabeleceu a Lei Complementar n. 87/96, no art. 4º, parágrafo único, inciso IV, desrespeitando flagrantemente ditame constitucional que indica implicitamente que o sujeito passivo do ICMS é o comerciante.

Com a modificação implementada, o legislador ordinário transmutou o sujeito passivo do ICMS, do comerciante para o adquirente, e estipulou que sua incidência passaria a dar-se na entrada e não mais na saída, com o nítido propósito de reduzir o alcance da imunidade contemplada no art. art. 155, § 2º, X, "b", da

entre mercadoria e coisa é de espécie para gênero. Todas as mercadorias (espécies) são coisas (gênero), mas nem todas as coisas são mercadorias" (*Revista Forense*, vol. 250, p. 122).

Constituição Federal. Tal manobra atenta contra o preceito imuni-
zante, pois mitiga sua eficácia.²⁶¹

A imunidade prevista no texto constitucional é ampla e irrestrita. Nas operações que “destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados...” não pode haver a incidência do ICMS. Essa é uma regra constitucional que não pode ser acutilada por normas infraconstitucionais, ainda que seja por meio de lei complementar, como ocorreu com a edição da Lei Complementar n. 87/96.

O instituto da imunidade contribui para a delimitação do campo impositivo de cada ente tributante. De sorte que sua alteração não pode ser realizada por normas infraconstitucionais, pois a modificação do campo de atuação de cada ente constitucional somente pode ser feita por meio de emenda à Constituição, respeitados os limites e as condições estabelecidos no texto constitucional.

Admitir que a alteração da competência impositiva tributária possa ser levada a cabo por leis infraconstitucionais, seria admitir o caos jurídico. Seria negar vigência ao sistema constitucional tributário, porque juridicamente é inadmissível a modificação da competência tributária de cada ente tributante, que é regra fundamental que assegura a autonomia entre a União, Estados e Municípios.

Por certo, o constituinte não se demoraria em demarcar de modo preciso e minucioso o campo de atuação de cada ente tributante, consolidando o Estado Federativo, para depois permitir que toda essa estrutura pudesse ser alterada por simples norma infra-

261. Roque Antonio Carrazza, referindo-se ao art. 2º, § 1º, III e art. 4º, parágrafo único, inciso IV, é categórico ao afirmar que “estes artigos são manifestamente inconstitucionais, já que nossa Lei Maior não distinguiu, para fins de imunidade, as operações destinadas a consumidor final das destinadas a contribuinte de ICMS. Demais disso, o art. 4º, parágrafo único, IV, da Lei Complementar 87/96 absurdamente considera contribuinte quem não pratica atos de comércio e, portanto, não é sujeito passivo possível deste imposto. Além de tudo, ao estabelecer que o tributo é devido ao Estado do adquirente, a Lei Complementar 87/96 ‘inverteu’ diretriz constitucional, no sentido de que o ICMS é devido, sempre, ao Estado do alienante” (ICMS, p. 288).

constitucional, transmudando a Constituição de rígida para flexível.

Essas são razões suficientes para não se admitir que garantias constitucionais sejam atropeladas sob o pretexto de se coibir a evasão fiscal ou de se dar interpretação que alcance de modo mais adequado os propósitos econômicos almejados pelo constituinte. A evasão fiscal se combate com a ação enérgica das autoridades fazendárias e não malbaratando princípios constitucionais, que constituem pilasstras do Estado brasileiro. A Fazenda dispõe de uma série de meios para evitar a sonegação fiscal e não se justifica a regulamentação do modo como essa foi feita.

O legislador não pode fundar-se em interpretação econômica para, a pretexto de corrigir supostas distorções, editar lei que redefina o conteúdo e o alcance de preceito constitucional, como ocorreu com a Lei Complementar n. 87/96, que restringiu o alcance da imunidade prevista no art. 155, § 2º X, “b”, da Constituição.²⁶²

A Constituição Federal não faz distinção entre operações que destinam produtos a consumidores finais e as que destinam produtos a contribuintes do imposto. Logo, a restrição perpetrada pela Lei Complementar n. 87/96, é inconstitucional. A imunidade contemplada no art. 155, § 2º X, “b”, da Constituição Federal, abrange toda operação interestadual, independentemente, da destinação do produto, seja lá quem for o adquirente.

Conclui-se, portanto, que o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, extrapolou os limites da competência que lhe foi outorgada, pois pretendeu, por meio de lei complementar, redimensionar o alcance da imunidade pre-

262. A respeito da inovação trazida pela Lei Complementar n. 87/96, José Eduardo Soares de Melo diz que o “legislador objetivou bipartir a operação mercantil interestadual com referidas mercadorias, entendendo (implicitamente), que a imunidade constitucional estaria circunscrita unicamente à remessa do Estado de origem até a fronteira do Estado destinatário; passando a ocorrer o fato gerador do ICMS na ‘entrada’ no território deste último Estado (art. 12, XII). Estranhamente, cindiu uma única operação mercantil, vilipendiando o regime jurídico tributário estabelecido pela CF, que prestigiou as operações com os aludidos produtos, a fim de eliminar a carga tributária. Sutilmente desprezou a imunidade constitucional, ao consubstanciar o entendimento de que se trataria de dois negócios jurídicos distintos” (ICMS — Teoria e Prática, p. 93).

vista art. 155, § 2º X, "b", da Constituição Federal, incorrendo em vitanda inconstitucionalidade.

6. Reflexão sobre a possibilidade, ou não, de o Estado brasileiro editar lei complementar visando a dirimir a divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do alcance da imunidade do art. 150, VI, "d", da CF, quanto às operações com livros eletrônicos

O art. 150, inciso VI, "d", da Constituição Federal, estabelece que é vedado à União, aos Estados, Distrito Federal e Municípios instituírem impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Com o avanço tecnológico, surgiram outros meios materiais para a veiculação de idéias. Além do tradicional livro de papel, apareceram os denominados livros eletrônicos, tais como os disquetes, CD-Roms e outros similares. Junto com a novidade tecnológica, surgiram as dificuldades de aplicação das normas existentes à nova realidade, porque a Constituição a eles não faz referência expressa.

A polêmica gira em torno da delimitação do que significa *livro* na dicção constitucional para efeito de gozo da imunidade contemplada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. A resposta a essa indagação é fundamental para a demarcação do alcance da referida imunidade, gerando reflexos práticos relevantes para a sociedade.

A doutrina encontra-se muito dividida quanto à semântica da palavra *livro*. Há os que defendem a idéia de que o termo deve ser interpretado de modo restritivo e que, portanto, *livro*, para efeito de gozo da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, é somente o tradicional livro de papel. As demais publicações feitas em suportes físicos como os disquetes, CD-Roms e outros similares, não estariam albergadas pela imunidade, e a idéia é a de que só uma emenda à Constituição poderia modificar esse estado de coisas.

Há outros autores, porém, que, defendendo a idéia de uma interpretação mais voltada para a finalidade do preceito contido no art. 150, VI, "d", da Constituição, e seu ajustamento às novas realidades,²⁶³ entendem que o termo deve ser tomado em um sentido amplo, açambarcando não só livro de papel, mas também os denominados livros eletrônicos como o CD-Rom, disquetes ou outros tipos de suportes físicos.

Eurico Marcos Diniz de Santi é um dos que defendem a tese de que o livro eletrônico não está albergado pela imunidade do art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Segundo ele, o livro eletrônico, diferentemente do livro de papel, que pode ser lido diretamente pelo homem, precisa da interposição de uma máquina decodificadora para viabilizar o acesso humano. Além disso, apresenta dois argumentos: primeiro, que as informações se perdem muito mais rapidamente; segundo que a proposta de Ives Gandra, que incluía na imunidade o livro eletrônico, foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Essas são, segundo de Santi, razões suficientes para concluir que livro eletrônico não está abrangido pela imunidade.²⁶⁴

Ricardo Lobo Torres também filia-se a tese da interpretação restritiva. Defende a idéia de que a imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, só protege os livros e jornais impressos em papel, não se projetando da *cultura tipográfica* para a *cul-*

263. Luís Roberto Barroso esclarece que, em termos de interpretação das normas constitucionais, prevalece, na doutrina moderna, a concepção objetiva da interpretação, pela qual se deve buscar, não a vontade do legislador histórico (*a mens legis*), mas a vontade autônoma que emana da lei. O que é mais relevante não é a *ocasio legis*, a conjuntura em que foi editada a norma, mas a *ratio legis*, o fundamento racional que a acompanha ao longo de toda a sua vigência. Este é o fundamento racional da chamada interpretação evolutiva. As normas, diz ele, valem em razão da realidade de que participam, adquirindo novos sentidos ou significados, mesmo quando mantidas inalteradas as suas estruturas formais (*Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 127)

264. Imunidade Tributária como Limite Objetivo e as Diferenças entre Livro e Livro Eletrônico. In: *Adendo ao livro Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, p. 3.

tura eletrônica, nem do espaço público para o espaço cibernético.²⁶⁵

Nessa mesma esteira, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho²⁶⁶ diz que os livros, periódicos e jornais feitos de papel diferem muito dos livros eletrônicos, pois, além de textos, contêm sons e imagens e que, para sua leitura, há necessidade da intermediação de um computador. Essas peculiaridades, diz ele, aliadas ao fato de a proposta apresentada por Ives Gandra para ampliar a redação desse dispositivo, durante a Assembléia Constituinte, ter sido rejeitada, pode-se concluir que a intenção do legislador constituinte foi de não incluir o livro eletrônico.

A respeito da proposta mais extensiva apresentada por Ives Gandra Martins à Constituinte, que teria sido rejeitada, esclareceu o autor em trabalho publicado numa coletânea de artigos publicados pela Revista dos Tribunais em co-edição com o Centro de Extensão Universitária, que, em verdade, a proposta não foi nem mesmo apreciada, pois a Assembléia Constituinte não teve tempo hábil para discuti-la.²⁶⁷

Contraopondo-se à posição dos que defendem uma interpretação restritiva, há os que, como Roque Antonio Carrazza,²⁶⁸ entendem que os livros eletrônicos, estão albergados pela imunidade do art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. Diz esse autor que a palavra *livro* não foi empregada no texto constitucional como um conjunto de folhas de papel, mas como veículo para a divulgação do pensamento. A imunidade foi instituída para assegurar a liberdade de pensamento e não para proteger o veículo de divulgação em si (livro de papel). Logo, não há dúvida de que o livro eletrônico também está albergado pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

265. Imunidades Tributárias. In: *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias*, vol. 4, p. 204.

266. A Imunidade Tributária do Livro. In: *Adendo ao livro Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, p. 8.

267. Imunidades Tributárias. In: *Imunidades Tributárias*, p. 38-39.

268. Importação de Bíblias em Fitas — sua Imunidade — Exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 26, p. 126-127.

Compartilha desse entendimento também José Artur Lima Gonçalves²⁶⁹ que pondera ter o afastamento da tributação o propósito de viabilizar a propagação de idéias, independentemente do meio utilizado para tanto. Destarte, conclui o autor, é indubitável que o livro eletrônico está protegido pela imunidade em estudo.

Diva Malerbi comunga do mesmo pensamento. Assevera que a imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, deve ser interpretada de forma extensiva para alcançar não só o livro e papel mas também o livro eletrônico, visto que o objetivo é assegurar a livre manifestação do pensamento.²⁷⁰

Vê-se que não há um consenso doutrinário acerca do que significa a palavra *livro* empregada no art. 150, VI, "d", da Constituição, o que gera vários debates. Diante disso, interessa aqui, analisar a questão sob a perspectiva da competência outorgada ao Estado brasileiro, para verificar se ele poderia ou não editar normas gerais de direito tributário com a finalidade de definir o conteúdo da palavra *livro*, ou seja, para examinar se o Estado brasileiro poderia editar normas destinadas a dirimir a divergência acerca do conteúdo do que seja *livro*, como dito no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal.

Poder-se-ia, talvez, pensar que nenhum legislador sério cogitaria de eliminar a divergência sobre o alcance da palavra *livro*, editando lei ordinária ou complementar para tal fim. Todavia, o Brasil é pródigo em leis infraconstitucionais que redefiniram e tiveram a pretensão de demarcar o conteúdo e alcance de preceitos constitucionais, como é o caso das Leis ns. 9.532/97 e 9.732/98. Assim, entende-se ser conveniente a análise dessa possibilidade dentro do âmbito daquilo que se denomina competência legislativa do Estado brasileiro.

É cediço que, nos termos do art. 146, da Constituição Federal, foi atribuída ao Estado brasileiro a importante tarefa de editar normas gerais em matéria tributária destinada a uniformizar a ação de tributar, de eliminar *os conflitos de competência e regu-*

269. A Imunidade Tributária do Livro. In: *Adendo ao livro Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, p. 6-7.

270. Imunidade Tributária. In: *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias*, vol. 4, p. 72.

lar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Trata-se de uma faculdade importante que tem como fim precípua dar unidade ao sistema, mediante a harmonização dos seus preceitos.

Não obstante ter sido atribuída a importante missão ao Estado brasileiro de editar normas gerais sobre Direito Tributário, pensa-se que ele não pode valer-se dessa competência para tentar dirimir a divergência existente em torno do significado da palavra *livro*, por meio de lei infraconstitucional, pois nenhuma delas é instrumento hábil para definir o conteúdo das expressões empregadas no texto constitucional.

Destarte, nem mesmo o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, por meio de lei complementar, poderia dirimir essa divergência acerca do significado da palavra *livro*, empregada no art. 150, VI, "d", da Constituição, pois, se o fizesse, estaria extrapolando os limites da competência que lhe foi outorgada.

Diga-se, *en passant*, que se se entender que a referida imunidade serve de instrumento de garantia do Estado Democrático de Direito para a concretização dos direitos fundamentais contemplados nos arts. 5º, IV e IX, da Constituição Federal, por força do que dispõem os arts. 60, § 4º, c/c art. 5º, § 2º, da Carta Magna, tal preceptivo não poderá ser modificado, nem mesmo por meio de emenda.

Não compete ao legislador ordinário editar leis infraconstitucionais com o fito de dimensionar os preceitos constitucionais, e, se isso fosse permitido, correr-se-ia o risco de provocar um esvaziamento dos comandos constitucionais e total subversão da estrutura do sistema. As leis não seriam mais interpretadas segundo os ditames constitucionais, mas estes segundo as leis *explicitativas*. Seria a derrocada do sistema jurídico.²⁷¹

271. A Constituição — advertem Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Brito — "é norma que repercute sobre o direito ordinário, sem reciprocidade. Projeta influência sobre os demais modelos jurídicos, mas não é influenciada por estes. Vale dizer, as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas a partir da Constituição; com base nela, mas não o contrário. Não se pode estudar a Lei Maior, sacando-se de critérios contidos na lei menor, como sempre adverte Geraldo Ataliba, condenando o vezo dos que pretendem conhecer o sistema constitucional tributário, com descarte da Constituição. Mas não se pode estudar a lei

Todavia, se eventualmente for editada uma lei com tal finalidade, ter-se-á o seguinte: a reprodução do comando constitucional, em nada inovaria a ordem jurídica, o que serviria, quando muito, para explicitar o que já está contido no preceito constitucional, e revelaria uma conotação meramente interpretativa. Por outro lado, se uma lei desse tipo inovar, restringindo ou ampliando o alcance do preceito pretensamente interpretado, incorrerá em inconstitucionalidade, porque, repisa-se, não é atribuição das leis dimensionarem o conteúdo das expressões empregadas na Constituição.

Não se pode esquecer que o próprio Código Tributário Nacional prevê, no art. 106, inciso I, a possibilidade de se editar leis com caráter interpretativo, e admite, até, que ela seja aplicada com efeito pretérito, afastada a aplicação de penalidade por descumprimento dos dispositivos interpretados. É certo, assim parece, que o artigo citado está a referir-se à lei infraconstitucional. Contudo, como a Constituição é uma das espécies do gênero lei, não é de se duvidar que possa aparecer quem defenda a possibilidade de sua aplicação para sustentar a possibilidade de se editar leis infraconstitucionais com o propósito de interpretar preceitos constitucionais.

Seja como for, *lei puramente interpretativa*, sob a perspectiva da modificação do ordenamento jurídico, é inócua, pois não cria nem extingue direitos e tem, apenas, caráter meramente explicativo, com o agravante de correr-se o risco de não reproduzir de forma fiel o preceito interpretado. É, então, sob essa óptica, de nenhuma utilidade.

A função das leis é prescrever condutas e não interpretar outras leis, essa atividade compete ao aplicador do direito, que tem a missão de dar curso ao processo de positivação do direito, mediante a aplicação dos comandos gerais e abstratos aos casos concretos.²⁷²

menor com desconsideração à Lei Maior, porque a conformação da primeira à Segunda é *conditio sine qua non* de validade jurídica" (*Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 14-15).

272. Roque Antonio Carrazza explica que "no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar uma outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é

Por essas razões, entende-se que nem mesmo o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legiferante do Estado brasileiro, a pretexto de editar normas gerais de Direito Tributário por meio de lei complementar, poderá definir o significado da palavra *livro* empregada no art. 150, VI, "d", da Constituição, tal tarefa compete ao Poder Judiciário, órgão habilitado pelo sistema para dizer a última palavra em matéria de interpretação e aplicação do direito.

7. A competência legislativa do Estado brasileiro, e os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus

7.1 A delimitação da proposta deste tópico

É sabido que, há muito, a Zona Franca de Manaus desfruta de um regime especial de tributação. Com o advento da Constituição de 1988, por força do que dispõe o art. 40, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, os benefícios fiscais a ela concedidos foram mantidos pelo prazo de mais vinte cinco anos, a contar da data da promulgação da Constituição. Tem-se, hoje, então, uma norma constitucional que conferiu às normas infraconstitucionais que concediam benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus o atributo de *imodificável* pelo prazo certo de vinte cinco anos.

Diante disso, é de se indagar se o art. 40 encampou o conteúdo dos preceitos normativos que concediam benefícios à ZFM e lhes transmudou a natureza, de isenções para imunidades, ou se se trata de um outro fenômeno que não pode ser enquadrado em nenhum dos institutos mencionados. Essa ambigüidade existe porque o texto constitucional não descreve os fatos não tributáveis, reportando-se às normas infraconstitucionais que asseguram os benefícios, petrificando-as pelo prazo de vinte cinco anos.

cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda a razão, demonstra que o acolhimento das chamadas 'leis interpretativas' cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações" (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 247-248).

A outra questão, que também merece ser examinada dentro desse tópico, diz respeito aos limites da competência legislativa outorgada ao Estado brasileiro para dispor sobre os benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus em face do princípio federativo. É preciso analisar até que ponto o Estado brasileiro pode legislar sem entrar em atrito com a autonomia dos Estados-membros em matéria tributária.

Destarte, neste tópico intitulado, "*A competência legislativa do Estado brasileiro, e os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus*", examinar-se-á a natureza dos benefícios concedidos à Zona Franca de Manaus e a amplitude da competência do Estado brasileiro nessa matéria, conferida pelo constituinte de 1988.

7.2 A origem e os motivos determinantes da criação da Zona Franca de Manaus

As zonas francas são áreas submetidas a regime tributário especial, criadas com o propósito de obter resultados extrafiscais. Nas palavras de José Vicente Troya Jaramillo, "depósitos, zonas y puertos francos, son instituciones que dentro del fuero aduanero se conocen como regímenes especiales, que contemplan franquicias de caracter territorial, y que las finalidades para su implantación trascienden el campo puramente fiscal de obtención de recursos y miran mas bien al campo de la economía, del comercio internacional, del desarrollo".²⁷³

Suzy I. Bello Knoll afirma que "en general, hoy en día prevalecen los motivos económicos cuando se analiza la creación de zonas francas. Las zonas francas constituyen una extraterritorialidad aduanera y fiscal que busca la libertad económica y las inversiones para generar mano de obra y proveer de tecnología, en principio".²⁷⁴

As zonas francas — na lição de Celso Ribeiro Bastos — estruturam-se por meio de um mecanismo bastante transparente de

273. *Revista de Direito Tributário*, vol. 11-12, p. 81.

274. *Zonas Francas*, p. 18.

funcionamento. Trata-se de criar uma área que para certos efeitos tributários se encontraria como que fora da órbita jurídica do país que a instaura. Destarte, um produto internalizado nessa zona é tido como não importado pelo Brasil, o que exclui a respectiva tributação. O objetivo último é beneficiar a região com o desenvolvimento que se espera venha a ocorrer por fruto dos benefícios fiscais criados. As zonas francas são encontradas em regiões pouco desenvolvidas e são marcadas por dificuldades que as regiões normalmente aquinhoadas não ostentam.²⁷⁵

A Zona Franca de Manaus foi criada, nos termos do art. 1º do Decreto-lei n. 288/67, com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitissem seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontravam os centros consumidores de seus produtos.

Nota-se, portanto, que a Zona Franca de Manaus foi instituída com o propósito de criar um pólo de desenvolvimento local, visando, por meio de incentivos fiscais, a atrair grandes investimentos, estimulando com isso a ocupação do território, com vistas não só ao desenvolvimento da região, mas também à segurança nacional, à medida que o território fosse sendo ocupado.²⁷⁶

O constituinte de 1988, cômico da importância que representa a Zona Franca para a região, determinou, expressamente, no art. 40 do ADCT, que ela deve ser mantida pelo menos por mais 25 anos, contados a partir da promulgação da Constituição. Esse

275. *Caderno de Direito Tributário e Fianças Públicas*, vol. 22, p. 170-171.

276. Na lição de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, "quem conheceu o clima político e econômico brasileiro anterior a 1967, sabe a expectativa que cercou a criação da Zona Franca de Manaus, como pólo de desenvolvimento, tendo por objetivo estimular a fixação do homem, atrair capitais, consumir matéria-prima local, criar um centro industrial e econômico-demográfico na região. Com isso, lançaram-se bases e meios propícios ao estabelecimento objetivo de condições concretas, de estável ocupação do território, tendo em vista também a segurança nacional.

Daf o espírito estimulante da vasta e ampla legislação que vejo implantar tais objetivos, implicando sacrifícios à União e até a Estados alheios à região, a bem da realização daqueles desígnios. O desenvolvimento da Amazônia foi, nesse momento, qualificado, acertadamente, como *de interesse nacional*" (*Revisita de Direito Tributário*, vol. 41, p. 206-207).

dispositivo não deixa dúvidas sobre a permanência dos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus e sobre a impossibilidade de as leis infraconstitucionais eliminarem, ou mesmo reduzirem, os referidos estímulos fiscais conferidos à região.

A preservação e desenvolvimento da Amazônia é considerada pelo ordenamento jurídico pátrio uma questão de interesse nacional. A prova disso são as medidas instituídas pelo constituinte de 1988, que sinalizou nesse sentido, como é caso do regime especial que atribuiu à região pelo art. 40 do ADCT. Vê-se, assim, que a Zona Franca de Manaus é um importante instrumento para se alcançar o tão almejado desenvolvimento e ocupação da região, visando a protegê-la de investidas externas.

Destarte, a adoção de medidas restritivas aos incentivos fiscais concedidos à ZFM, seja na aplicação do direito existente, seja por meio de modificações da legislação infraconstitucional, implicará acutilamento da diretiva contemplada constitucionalmente de que ela deve ser mantida em todos seus termos pelo menos por mais 25 anos, contados da promulgação da Constituição.

7.3 O caráter extrafiscal dos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus

A tributação, dependendo dos fins colimados pelo legislador, pode ser classificada em fiscal, extrafiscal e parafiscal. Configurar-se-á o fenômeno da fiscalidade quando o tributo é instituído com a finalidade exclusiva de abastecer os cofres públicos. Isto é, quando o fim último pretendido pelo ente tributante é arrecadar, auferir recursos para satisfazer as necessidades públicas.

O tributo caracteriza-se como extrafiscal quando o que se pretende não é meramente arrecadar, mas se houver outros objetivos, tidos como social, política ou economicamente importantes. Assim, a extrafiscalidade configurar-se-á sempre que o legislador manejar a ação de tributar com o propósito de alcançar determinado fim que não seja o de, exclusivamente arrecadar, levando dinheiro aos cofres públicos.

O fenômeno da parafiscalidade consiste na circunstância de o legislador indicar, por meio de lei, como sujeito ativo, pessoa diversa daquela que instituiu o tributo e lhe conferir a disponibilidade dos recursos arrecadados para serem aplicados nas finalidades essenciais da pessoa que recebeu a outorga da capacidade ativa para arrecadar.

Dessarte, para que se configure o fenômeno da parafiscalidade, é preciso que estejam presentes dois pressupostos: a) sujeito ativo diferente da pessoa política que instituiu o tributo; b) determinação expressa de que o produto arrecadado ficará com a pessoa indicada como sujeito ativo.

Com efeito, consoante essa classificação, os incentivos fiscais, que são instrumentos manejados pelo legislador para, por meio da tributação, alcançar outros fins que não os meramente arrecadatários, configuram o fenômeno conhecido como extrafiscalidade.

Os incentivos fiscais — assevera Roque Antonio Carrazza,²⁷⁷ — estão no campo da extrafiscalidade. Segundo esse jurista, por meio de incentivos fiscais a pessoa política tributante estimula os contribuintes a fazerem algo que a ordem jurídica considera conveniente, interessante ou oportuno (p. ex., instalar indústrias em região carente do País). Este objetivo é alcançado por intermédio da diminuição ou, até, da supressão da carga tributária.

A distinção dos referidos fenômenos é importante no ato de se delimitar o conteúdo e alcance de um determinado preceptivo, pois o intérprete deve sempre perseguir o desiderato pretendido com o comando normativo interpretado. Assim, em se tratando de uma tributação extrafiscal, o exegeta deverá optar pela interpretação que melhor atenda ao fim extrafiscal almejado pela norma, desprezando a que se chocar com o desiderato pretendido com a tributação extrafiscal engendrada (p. ex., incentivar o desenvolvimento de uma determinada região conferindo-lhe uma tributação menos onerosa).

Dessarte, o aplicador do direito jamais poderá ignorar, na sua exegese, o caráter empreendido pela tributação, sob pena de aplicar mal as normas ao caso concreto, desvirtuando os propósitos

277. *Curso de Direito Tributário*, p. 537-538.

almejados com a tributação, que nem sempre são os de exclusivamente carrear recursos aos cofres públicos.

A respeito da interpretação das normas que disciplinam a ZFM, lecionam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, que a “clara e exata compreensão da *occasio* e da *mens legis* deixa evidente que o espírito informador dessa legislação pode ser traduzido no propósito que impregnou toda nação de tudo fazer pelo desenvolvimento da Amazônia. Daí, a conseqüência inexorável, no plano da interpretação da legislação instrumentadora desses desígnios: a exegese de cada regra, cada norma, cada preceito há de ser feita de modo a bem servir tal objetivo geral, que se preenche pela satisfação de mil e um objetivos setoriais e parciais, desses instrumentais. É com esse espírito que deve ser e vem sendo aplicada tal legislação, assim administrativa como judicialmente. E é com a mais viva preocupação em prestigiar essas diretrizes que se devem enfrentar os problemas hermenêuticos...”²⁷⁸

Essa peculiaridade da tributação da Zona Franca de Manaus é um elemento importante na determinação do regime jurídico aplicável aos benefícios concedidos à região, porque o fim último visado com a tributação não é arrecadar, mas promover o desenvolvimento local, estimulando, por meio dos incentivos fiscais, os empresários e comerciantes a investirem na região.

7.4 A posição hierárquica, a eficácia e a vigência das normas encartadas no ADCT

É importante a abordagem deste sub-item porque a ZFM está sendo mantida por força do art. 40, do ADCT, o qual prescreve que a ela deve ser mantida pelo menos por mais 25 anos contados da promulgação da Constituição de 1988, com suas características de livre comércio, de exportação e importação e de incentivos fiscais.

Diante disso, é imprescindível saber qual é a posição hierárquica e conseqüente *status* das normas contidas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias no contexto do ordenamento

278. *Revista de Direito Tributário*, vol. 41, p. 207.

jurídico brasileiro, pois é dessa resposta que dependerá a solução de muitos dos problemas que poderão advir da aplicação das normas que regem a Zona Franca de Manaus.

As normas contidas no ADCT, sabe-se, são normas temporárias que têm como finalidade proporcionar a adaptação da transmutação do documento fundamental de determinada ordem jurídica, evitando grandes choques decorrentes das mudanças.

Nas palavras de Pinto Ferreira, as “disposições constitucionais transitórias, como o próprio nome o indica, revelam que as suas normas têm um caráter de transição, de certa durabilidade, para o efeito de permitir a melhor passagem histórica de um sistema constitucional para outro”.²⁷⁹

Não obstante a sua transitoriedade, são normas que detêm *status* constitucional e, como tais, desfrutam de uma posição hierárquica diferenciada das demais normas, por estarem no ápice do que se convencionou chamar de pirâmide jurídica, subordinando todas as demais normas aos seus preceitos.

Dessarte, como os comandos contidos no ADCT são normas constitucionais que possuem a mesma eficácia dos comandos normativos permanentes, condicionam a atuação do aplicador do direito e do próprio legislador que, no momento de editar uma norma infraconstitucional, deverá cingir-se aos limites gizados não só pelas normas de caráter permanente, mas também aos das disposições transitórias.

Nesse sentido, é o pensamento de Ivo Dantas: “Ato das Disposições Constitucionais Transitórias dentro de uma Constituição, onde, fazendo parte de seu texto, suas normas gozam da mesma importância e autoridade que as demais, por isto mesmo carecendo, como aquelas, de um tratamento científico, qual seja o correto uso das regras de interpretação”.²⁸⁰

Destarte, infere-se que as normas contidas no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com exceção de sua temporariedade, desfrutam do mesmo regime jurídico das encartadas na

279. *Curso de Direito Constitucional*, p.648.

280. *Direito Adquirido, Emendas Constitucionais e Controle da Constitucionalidade*, p. 17.

parte permanente do texto constitucional e geram os mesmos efeitos.

7.5 O caráter excepcional da regra contida no art. 40 do ADCT

O regime jurídico da Zona Franca de Manaus sofreu uma profunda modificação com a Constituição de 1988, haja vista que passou a ter proteção constitucional contra a sua extinção e eventual tentativa de redução dos incentivos fiscais concedidos à região.

O art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prescreve:

“É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”.

Vê-se, portanto, que a legislação que disciplinava a Zona Franca de Manaus não só foi recepcionada, como recebeu uma garantia especial de imutabilidade, vedando que a legislação infraconstitucional a elimine, ao menos por mais 25 anos, contados da data da promulgação da Constituição de 1988.²⁸¹

Para Marco Aurélio Greco, as normas que contemplavam à época da promulgação da Constituição de 1988 os benefícios fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus passaram, por força do art. 40 da Constituição Federal, a ter *status* de normas constitucionais e, conseqüentemente, a ter natureza de imunidades tributárias.²⁸²

281. Celso Ribeiro Bastos pondera que “a Zona Franca de Manaus ganhou um *status* constitucional, o que significa dizer, tornou-se um direito consagrado com força própria da supremacia constitucional, o que repele qualquer normatividade que a ofenda e até mesmo a interpretação que não leve em conta as diretrizes básicas da hermenêutica. Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional” (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 22, p. 177).

282. Consoante as palavras de Marco Aurélio Greco, “toda a sistemática incentivadora no âmbito fiscal, vigente à data da promulgação da CF de 1988 foi mantida pelo art. 40 passando a ter o status de norma constitucional. Tratando-se de norma elevada à condição de determinação constitucional, a regra que previa que as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus deveriam ocorrer sem a

Com todo respeito que se tem pelas construções exegéticas do referido autor, não se está convencido de que a regra do art. 40 do ADCT contempla uma hipótese de imunidade, pois, não obstante as conceituações doutrinárias de imunidade experimentarem algumas variações, todas trazem no cerne a idéia de que são normas contidas no texto constitucional que descrevem situações que não podem ser alcançadas pela tributação.

Logo, não se vê como enquadrar a regra do art. 40 do ADCT, como hipótese de imunidade, porque ela não descreve as situações que não podem ser objeto de tributação, apenas estabelece que as leis infraconstitucionais que contemplavam benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus não podem ser modificadas por um determinado lapso de tempo.

Segundo se entende, o art. 40 do ADCT, não encampou o conteúdo das leis que concediam benefícios fiscais à ZFM, simplesmente transmudou sua vigência de indeterminada para um prazo certo e conferiu-lhes o atributo da imodificabilidade, aos menos por meio de leis infraconstitucionais, durante o período de vigência do preceito encartado no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que manteve os benefícios da ZFM.

Desta forma, prefere-se qualificar a regra do art. 40 do ADCT, como uma regra excepcional, que estabelece a impossibilidade de se eliminar ou reduzir, por meio de leis infraconstitucionais, ao menos pelo prazo de vinte cinco anos, os benefícios fiscais vigentes para ZFM na data da promulgação da Constituição de 1988.

7.6 O alcance da faculdade atribuída ao Estado brasileiro no art. 40 do ADCT

Vê-se que o art. 40 do ADCT criou uma regra especial destinada a coibir o legislador de reduzir ou suprimir os benefícios

incidência do ICMS; passou a ter a natureza de vedação constitucional à sua cobrança. Ou seja, *passou a ter a natureza de uma 'imunidade tributária'*. Não porque originalmente tivesse tal natureza, mas porque passou a tê-la por força da norma transitória que a qualificou dessa maneira, na medida em que determinou a manutenção do incentivo". (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 3, p. 107 — grifos do autor deste trabalho).

concedidos à ZFM. Convém, então, que se examine o que restou quanto à liberdade de atuação ao legislador do Estado brasileiro, no que tange à regulamentação dos benefícios conferidos à ZFM.

O parágrafo único do art. 40 do ADCT estabelece:

"Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus".

A faculdade outorgada ao legislador ordinário nesse preceptivo, é meramente de caráter instrumental, i.e., diz respeito aos requisitos procedimentais que devem ser cumpridos para o desfrute dos benefícios concedidos à ZFM. Não se trata de uma competência para eliminar ou restringir os incentivos fiscais, mas da faculdade para editar normas de procedimento a serem cumpridas pelas empresas interessadas em se instalarem na ZFM.

Nesse sentido, decidiu o Supremo Tribunal Federal ao conceder liminar na ADIN 310-1, a qual tinha por objeto a declaração de inconstitucionalidade de Convênios que excluía, cancelavam ou reduzia benefícios na área do ICMS nas remessas para a comercialização na Zona Franca de Manaus, cuja ementa passa-se a transcrever:

"Ação direta de inconstitucionalidade n. 310-1- Distrito Federal (medida provisória)

Requerente: Governador do Estado do Amazonas

Requeridos: Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, Ministros da Economia, Fazenda e planejamento.

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao art. 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos contrapostos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.

2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ — Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes" (D. J. 16/04/93, ementário n. 1699-1).

O eminente relator Ministro Sepúlveda Pertence destacou em sua decisão que "o art. 40 do ADCT/88 recepcionou todo o conjunto normativo específico informador da Zona Franca de

Manaus. De fato — constituída essencialmente a Zona Franca de Manaus pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que preceitos infra-constitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece à primeira vista, interpretação que esvazia a eficácia real do preceito constitucional”.

Nessa vereda também se pronunciou o Ministro Marco Aurélio, salientando que “quando se alude a incentivo fiscal, estabelece-se a necessidade de preservação da prática fiscal tal como operada à época da promulgação da Carta. Assim, creio que procede a argumentação do nobre Relator no que aponta que há relevância jurídica para deferir-se a liminar, suspendendo-se os convênios, no que esses convênios implicaram em modificação, repito, do *statu quo* existente no campo dos incentivos fiscais à época da promulgação da Carta. Acompanho o Relator, deferindo a liminar”.

Interpretação de outra ordem conduziria a uma exegese passível de anular o preceptivo em comento, pois revelaria flagrante contradição entre o caput do artigo e o seu parágrafo único, à medida que o caput assegura a manutenção da ZFM “*com suas características de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição*” e o parágrafo único, por esse prisma, autorizaria sua desconfiguração, com a possibilidade de redução dos benefícios.

O intérprete deve desprezar exegeses que levam a resultados como estes, pois ele deve sempre optar pela que se mostrar mais harmônica com o sistema. Há que se aplicar o brocardo *commodissimum est, id accipi, quo res de qua agitur, magis valeat quam pereat*, ou seja, o intérprete deve preferir a inteligência dos textos que torne viável o seu objetivo, em vez da que os reduza à inutilidade.

Na sábia advertência de Carlos Maximiliano, “sempre que descobre uma contradição, deve o hermeneuta desconfiar de si; presumir que não compreendeu bem o sentido de cada um dos trechos ao parecer inconciliáveis; sobretudo se ambos se acham no mesmo repositório. Incumbe-lhe preliminarmente fazer tentativa

para harmonizar os textos; a este esforço ou arte os Estatutos da Universidade de Coimbra, de 1772, denominavam *Terapêutica Jurídica*”.²⁸³

Ademais, é cediço que há também o princípio hermenêutico segundo o qual aos preceptivos constitucionais deve-se atribuir a interpretação que lhe dê maior eficácia, em detrimento daquela que lhe fustiga o desiderato, *in casu*, a manutenção de uma área com incentivos fiscais especiais.

Desse modo, a interpretação mais consentânea com o sistema positivado é a de a faculdade atribuída ao Congresso Nacional no parágrafo único do art. 40 do ADCT é bastante restrita, cinge-se a autorizar a edição de normas destinadas a estipular os requisitos que devem ser preenchidos pelos interessados em se instalarem na ZFM e o procedimento a ser adotado. Não se vislumbra, assim, nenhuma incompatibilidade entre o parágrafo único e o caput do art. 40 do ADCT.²⁸⁴

Cumprido frisar, entretanto, que tais pressupostos não podem constituir óbice ao gozo dos benefícios, mitigando o desiderato constitucional de manter os incentivos concedidos à ZFM até o ano de 2013, pois, caso isso ocorra, o preceito será inconstitucional.

7.7 O caráter nacional das normas que disciplinam os benefícios concedidos à ZFM e suas conseqüências

A Zona Franca de Manaus, quando foi criada, em 06.06.1957, pela Lei n. 3.173, regulamentada pelo Decreto n. 47.757, de 02.02.1960, modificado pelos Decretos ns. 51.114, de 2.3.1961 e 723, de 16.3.1962, não tinha o perfil que tem hoje. O

283. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, p. 134.

284. Celso Ribeiro Bastos afirma que não se deve querer extrair qualquer contradição entre o parágrafo único e caput do art. 40 do ADCT, pois o parágrafo único não outorga competência para modificar a existência ou a quantidade de benefícios de que goza a Zona Franca de Manaus. Trata-se de matéria absolutamente distinta, qual seja, a da aptidão dos candidatos aos incentivos. A finalidade do parágrafo não foi a de introduzir qualquer modificação no caput do artigo (*Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, vol. 22, p. 177).

decreto n. 54.174, de 21.8.1964, que veiculou o Regimento da Zona Franca de Manaus, a definia no art. 1º como sendo “*serviço estatal delegado, com autonomia administrativa, personalidade jurídica própria e vinculada ao Ministério da Fazenda, competindo-lhe armazenar ou depositar, guardar, conservar, beneficiar e retirar mercadorias, artigos e produtos de qualquer natureza, provenientes do estrangeiro e destinados ao consumo da Amazônia, como dos países interessados, limítrofes do Brasil ou que sejam banhados por águas tributárias do rio Amazonas*”.²⁸⁵

Nos dias atuais, a Zona Franca de Manaus é tida como uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, mantida com a finalidade de criar no interior da Amazônia, um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas capazes de promover o desenvolvimento da região. Esse perfil lhe foi dado pelo Decreto-lei n. 288, de 28.2.67, o qual foi regulamentado pelo Decreto n. 61.244, de 28.08.1967, e que é basicamente mantido até hoje.

Essas são normas tributárias com caráter nitidamente extrafiscal cujo propósito é o de promover o desenvolvimento da região, mediante a concessão de benefícios fiscais aos comerciantes e empresários que tenham interesse de instalarem-se na região. Tal desiderato converge para os postulados fundamentais da República Federal consistentes na determinação de que deve ela *garantir o desenvolvimento nacional e reduzir as desigualdades sociais e regionais*, encartados na Constituição Federal no título “Dos Princípios Fundamentais” (art. 3º, II e III, da CF).

Nota-se, então, que a própria Constituição Federal, apesar de prestigiar o princípio da uniformidade geográfica (art. 151, I, da CF), prevê a possibilidade da concessão de incentivos fiscais regionais com a finalidade de promover o desenvolvimento de determinado local. Tal faculdade é um importante instrumento de ação do Estado para promover o desenvolvimento e reduzir as desigualdades regionais, com vistas a dar efetividade aos postulados referidos no parágrafo anterior.

O art. 151, I, da Constituição Federal, prescreve expressamente que é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme

285. Rubens Gomes de Sousa, *Revista de Direito Público*, vol. 13, p. 120.

em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação aos Estados, ao Distrito Federal ou aos Municípios, em detrimento de outro, *admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País*.

O princípio da uniformidade da tributação não é absoluto, pois o constituinte originário contemplou a possibilidade de concessão de benefícios fiscais diferentes com o propósito de estimular o desenvolvimento de determinada região. Isso demonstra, de modo inequívoco, que os benefícios concedidos têm o objetivo de atender a interesses de caráter nacional e desfrutam de regime especial.

Várias são as passagens no texto constitucional em que o poder constituinte originário disciplinou, de modo diferenciado, a concessão de benefícios fiscais, com a finalidade de satisfazer interesses que transcendem aos das ordens jurídicas parciais. Tais normas são de caráter nacional e regem-se pelo regime jurídico próprio dos atos normativos editados pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão representativo do Estado brasileiro.

As leis que disciplinam a Zona Franca de Manaus são de caráter nacional, e suas modificações devem ser feitas pelo Congresso Nacional na qualidade de órgão representativo do Estado brasileiro, vinculando todos entes de direito constitucional interno. Desse modo não há possibilidade de se invocar, contra o exercício dessa competência, violação ao princípio federativo e da autonomia dos Municípios, salvo na hipótese de extrapolação da outorga concedida pela Carta Magna.

A Zona Franca de Manaus, como já dito, é uma área de livre comércio criada pelo Estado brasileiro, com o propósito de desenvolver o comércio, a indústria e a agropecuária local, visando a satisfazer o interesse nacional de que a região fosse habitada, o que evitaria eventuais investidas externas na Amazônia. Vê-se, então, que ela foi criada com a finalidade de atender a um interesse nacional que se sobrepõe aos interesses das ordens jurídicas parciais, redirecionando os interesses parciais para a consecução de um interesse maior que é o interesse nacional.

Infere-se, assim, que o Decreto-lei n. 288, de 28.02.1967, que regula basicamente os incentivos concedidos à ZFM, tem ca-

ráter nacional, desfruta de regime próprio conferido pela ordem jurídica às denominadas *leis nacionais*, irradia efeitos oponíveis contra todos e sobrepõe-se aos interesses das ordens jurídicas parciais, sem que isso implique violação aos postulados do princípio federativo e da autonomia dos Municípios.

Destarte, toda inovação normativa atinente à regulamentação e concessão de benefícios à ZFM sujeitar-se-á ao regime próprio atribuído aos atos normativos editados pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro.

8. Os limites da atuação do Estado brasileiro na delimitação do que são *pequenas glebas* rurais para a fruição da imunidade do ITR contemplada no art. 153, § 4º, da Constituição Federal

O art. 153, § 4º, da Constituição Federal, estabelece que o imposto sobre propriedade territorial rural “*não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel*”.

Sacha Calmon Navarro²⁸⁶ desfecha duras críticas contra esse preceptivo, verberando que ele é a fina flor do caritativismo pequeno-burgês, pois, segundo pensa, a imunidade: “A) deveria permitir assalariar pessoas, livrando a mulher e filhos do pequeno proprietário da faina rural, para que pudessem ir à escola, se instruir. Além disso, assalariar pessoas no campo significa avanço nas relações de produção. Ora, por que condicionar a imunidade à proibição de tomar empregados? Que produtividade é essa que exige o sacrifício dos familiares? B) Deveria permitir ao proprietário crescer, agregar outras glebas, adquirir outras tantas, ao invés de confiná-lo ao minifúndio, às vezes tão pernicioso (nem sempre) quanto o latifúndio (que em certos cultivos ou culturas é até necessário)”.

Desta forma, segundo ele, a “*imunidade do Jeca Tatu*” consagra a agricultura de subsistência, a ignorância do homem do campo, sua escravidão a estruturas arcaicas. Melhor seria livrá-lo do encargo fiscal em função da *produtividade*. Quanto maior,

286. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 311-312.

menor, o encargo fiscal. Ao invés da caridade vã, o impulso para cima”.

Nessa mesma linha, Yoshiaki Ichihara observa que “deveria realmente possibilitar a contratação de empregados ou famílias, além da utilização de técnicas modernas para exploração da pequena propriedade, como condição justificante da imunidade, uma vez que, ao invés de prestigiar o ócio com miserabilidade, teria como fundamento a produção, elevação do nível econômico de vida e abertura de postos de trabalho e emprego rural. (...) Com efeito, se o proprietário optar pelo cultivo da pequena propriedade e com o emprego de métodos modernos, tais como a hidroponia, ou estufa no cultivo de hortaliças, mesmo na propriedade enquadrada como pequena gleba, ou em área muito menor, 10 (dez) famílias seriam insuficientes. O mesmo diga-se da exploração de hortifrutigrangeiros”²⁸⁷.

Essas ponderações são muito importantes à medida que denunciam as aberrações cometidas pelo legislador constituinte e poderão motivar os legisladores a propor uma emenda visando a modificar a redação do art. 153, § 3º, da Constituição Federal. Todavia, não se trata de considerações adstritas ao que está positivado, pois transcendem aos lindes da mera interpretação, para a emissão de um juízo subjetivo sobre outros aspectos que não são estritamente jurídicos, voltados mais para a política do direito.

Desta forma, apesar de talvez não ter sido feliz o legislador constituinte, ao estipular os pressupostos necessários a serem observados para o gozo da imunidade, inviabilizando o aproveitamento adequado da terra e maior desenvolvimento das pequenas propriedades, certo é que objetivou proteger as pequenas glebas de terras rurais, afastando delas a incidência do Imposto Territorial Rural — ITR (art. 153, VI, da CF).

Os pressupostos a serem preenchidos para a fruição da imunidade do art. 153, § 4º, da Constituição Federal são, cumulativamente, os seguintes: a) enquadrar-se como pequena gleba rural nos termos definidos em lei; b) o proprietário não possuir outro imóvel; c) explorar o proprietário a gleba só ou com sua família.

287. *Imunidades Tributárias*, p. 317-318.

O art. 153, § 4º, da Constituição Federal, remete à lei a tarefa de definir o que é pequena gleba rural, sem especificar, porém, que espécie de lei deveria fazer isso. Não obstante a ausência dessa especificação, como se teve a oportunidade de demonstrar alhures, pode-se dizer que o instrumento hábil para tanto é, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, a lei complementar.

Não há dúvida de que *in casu* essa é uma hipótese de imunidade condicionada e, como tal, deve ser regulamentada por meio de lei complementar. O texto constitucional é categórico no sentido de que o veículo normativo adequado para *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar* é a lei complementar, e não deixa, quanto a esse aspecto, margem a tergiversações.

Parece que a grande questão existente em torno dessa hipótese de imunidade é a que consiste em saber se há um mínimo conceitual do que é *pequena gleba rural*, no próprio texto constitucional, ou se o legislador ordinário recebeu uma carta em branco para dimensionar livremente o referido conceito, podendo, por exemplo, fixar que pequena gleba rural é o imóvel com área não superior a 1 (um) hectare ou 50 (cinquenta) hectares, tendo para isso total liberdade.

A Constituição Federal em vigor, diferentemente da Constituição de 1967,²⁸⁸ não estipula nenhum limite objetivo em termos de área do imóvel rural para efeito de definir o que é *pequena gleba rural*, segundo sua literalidade, tal tarefa compete à lei. Todavia, resta examinar se não há parâmetros implícitos à referida lei no que tange ao dimensionamento da área do imóvel rural para o fim de definir o que é *pequena gleba rural*.

Roque Antonio Carrazza afirma que enquanto a lei não tratar do assunto, pequena gleba rural, seria a de tamanho não

288. A Constituição Federal de 1967 prescrevia que:

"Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre:

(...)

III- propriedade territorial rural;

(...)

§ 6º O imposto de que trata o item III deste artigo não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel".

superior a cinquenta hectares. Chegamos a esta conclusão, diz ele, "examinando o art. 191 da CF, que, embora não trate especificamente deste tema, guarda uma certa semelhança com o supracitado dispositivo ('aquele que, não sendo proprietário de imóvel rural ou urbano, possua como seu, por cinco anos ininterruptos, sem oposição, área de terra, em zona rural, não superior a cinquenta hectares, tornando-a produtiva por seu trabalho ou de sua família, tendo nela sua moradia, adquirir-lhe-á a propriedade'). Deveras, neste art. 191, tanto quanto no art. 153, § 4º, há alusão à pequena gleba rural e à exploração da terra por quem não possua outro imóvel. O art. 191, no entanto, agrega mais um elemento: o tamanho da pequena gleba rural (não superior a cinquenta hectares). Assim, enquanto não for editada lei específica, pequena gleba rural, para os fins do art. 153, § 4º, da CF, é aquela de tamanho não excedente a cinquenta hectares".²⁸⁹

A Lei Federal n. 9.393, de 19 de dezembro de 1996, que dispôs sobre o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, estabeleceu que:

"Art. 2º Nos termos do art. 153, § 4º, in fine da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou superior a:

I- 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II- 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III- 30 ha, se localizado em qualquer outro município".

O tamanho da área do imóvel, fixado pela lei, como parâmetro para a definição de *pequenas glebas rurais*, varia de região para região e é um critério que vai ao encontro da diretiva constitucional. Todavia, o veículo normativo utilizado para a fixação dessa área foi inadequado, pois foram definidos por lei ordinária e a Constituição Federal, nos termos do art. 146, II, estabelece ex-

289. Curso de Direito Constitucional Tributário, p. 511.

pressamente que o veículo normativo adequado é a Lei Complementar.

Logo, tal normatização padece de um vício formal insanável que compromete a sua validade. Os limites da área do imóvel deveriam ter sido fixados por lei complementar, conforme determina a Constituição, e não por lei ordinária, como foi feito. Diante disso, pode-se dizer que ainda não houve uma regulamentação regular do § 4º, do art. 153, da Constituição Federal.

Seja como for, ainda que os limites tivessem sido fixados por meio de lei complementar, entende-se que eles seriam passíveis de serem questionados perante o Judiciário. Diz-se isso por acreditar que há um mínimo conceitual do que *seja pequena gleba rural*, a ser dessumido do próprio texto constitucional. Se não for assim, de imunidade não se tratará; tal regra poderá até ser qualificada como uma norma programática, um objetivo a ser perseguido, enfim, uma recomendação para que se conceda isenção do ITR às pequenas propriedades ou outro instituto qualquer, mas não imunidade.

As imunidades, sabe-se, são normas contidas no texto constitucional que estabelecem a incompetência dos entes políticos de tributarem determinados fatos, pessoas ou circunstâncias, minuciosamente especificadas. São o reverso da competência tributária, tanto que são normas que auxiliam na delimitação do campo impositivo das pessoas políticas. Nesse particular, são regras que têm o mesmo regime jurídico, ou seja, têm *status* constitucional e somente podem ser modificadas por meio de emendas à Constituição, sendo inadmissível a sua modificação por leis infraconstitucionais.

Desta forma, se se admitir que o legislador ordinário pode livremente fixar a área do imóvel para efeito de definir o que é *pequena gleba rural*, sem nenhuma restrição, ele poderá fixá-la em até meio hectare ou em até menos e a regulamentação será adequada juridicamente, desfigurando a regra imunizante contemplada no art. 153, § 4º, da Constituição Federal.

Ocorre, todavia, que não parece ter sido essa a intenção do legislador constituinte. O fato de não ter especificado a área deve-se à circunstância de ter pretendido que ela variasse de acordo com a região, dependendo do tipo e condições de exploração da terra, e

não à de deixar a sua delimitação ao alvedrio do legislador ordinário. Tal ilação implicaria descaracterização do fenômeno da imunidade.

Por essas razões, entende-se que há um mínimo conceitual do que é *pequena gleba rural* a ser inferido da própria Constituição, que se não é o parâmetro do art. 191, é algo próximo dele. De qualquer forma, seja qual for o limite da área, certo é que o legislador ordinário não pode esvaziar o comando contido no § 4º, do art. 153, da Constituição Federal, pois encerra um direito subjetivo constitucionalmente assegurado ao proprietário de imóvel rural mantido por ele sozinho ou com sua família para a subsistência.

Parece que a essência da definição do que é *pequena gleba rural* não está no limite da área, mas na destinação dada ao imóvel, de tal sorte que, não sendo ele de grandes extensões, explorado só pelo proprietário ou com sua família, sem a contratação da mão-de-obra de terceiros, e não sendo o proprietário possuidor de outro imóvel, estará ele albergado pela imunidade prevista no art. 153, § 4º, da Constituição Federal.

Desta forma, o mínimo conceitual contemplado no texto constitucional é o de que se deve considerar como *pequena gleba rural*, todo imóvel rural que não seja de grandes extensões, explorado pelo proprietário ou com sua família, sem a contratação da mão-de-obra de terceiros, destinada a sua manutenção ou dele e de sua família.

Essa parece ser a exegese que melhor se coaduna com a estruturação, adotada pelo legislador constituinte, de definir, no próprio texto constitucional, o campo impositivo de cada um dos entes tributantes, vedando o legislador ordinário de intervir nessa matéria, à medida que os preceitos imunizantes são normas de incompetência encartadas na Constituição. J. J. Gomes Canotilho adverte que o "princípio da prevalência da constituição impõe que, dentre as várias possibilidades de interpretação, só deve escolher-se a interpretação que não seja contrária ao texto e programa da norma ou normas constitucionais"²⁹⁰.

De outra parte, essa é a exegese que melhor aflui para o objetivo pretendido, com a instituição da imunidade em causa,

290. *Direito Constitucional*, 235.

qual seja, proteger e incentivar o pequeno proprietário rural. Tanto isso é verdade, que o constituinte colocou a pequena propriedade rural a salvo de eventual penhora por débitos decorrentes de sua atividade produtiva (art. 5º, XXVI, da CF) e vedou sua desapropriação para fins da reforma agrária (art. 185, I, da CF), numa demonstração inequívoca de que é fundamental para a sociedade brasileira a proteção da pequena propriedade rural.

Destarte, se eventualmente o Congresso Nacional editar, ainda que na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, lei complementar fixando como área, para o fim de definir o que são *pequenas glebas rurais*, um limite que implique mitigação da imunidade contemplada no art. 153, § 4º, da Constituição Federal, o proprietário do imóvel rural prejudicado poderá postular em juízo a declaração de inconstitucionalidade.

Infere-se, desse modo, que o legislador ordinário não é totalmente livre para fixar o limite da área do imóvel rural para os fins do art. 153, § 4º, da Constituição Federal, devendo ater-se a parâmetros que não amesquinhem o propósito pretendido com a instituição da imunidade, sob pena de violar a Constituição Federal, pois, apesar de ela ter atribuído, numa exegese meramente literal, tal tarefa à lei, sem fazer nenhuma restrição expressa, há os limites implícitos que foram apontados.

9. A edição de lei nacional com o propósito de definir quando o ouro é qualificado como ativo financeiro ou instrumento cambial para os fins do art. 153, § 5º, da Constituição Federal

A Constituição prescreve, no art. 153, V e § 5º, que:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

V- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

(...)

§ 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do caput deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota, mínima será de um por cento..."

Vê-se, então, que o ouro, quando qualificado como ativo financeiro, somente está sujeito aos impostos incidentes sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. O constituinte de 1988 afastou, de modo categórico, a incidência dos demais impostos das operações com o denominado *ouro-ativo financeiro*.

Nessa linha, o constituinte foi redundante ao estabelecer no art. 155, X, "c", da Constituição Federal, que o ICMS não incide sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º, pois, mesmo se não tivesse contemplado a referida alínea "c", o *ouro-ativo financeiro* não poderia ser alcançado pela tributação por meio do ICMS.

Consoante a literalidade do texto constitucional, cabe à lei definir quando o ouro pode ser qualificado como ativo financeiro ou instrumento cambial. Numa primeira aproximação, tem-se a impressão de que o legislador ordinário tem competência para definir livremente o que é *ouro-ativo financeiro* ou *instrumento cambial*.

Contudo, essa intelecção não passa de uma impressão equivocada, induzida pela literalidade do texto. Como é sabido, a interpretação literal é imprescindível em todo trabalho exegético, mas não passa de uma primeira aproximação, cujo resultado haverá de ser confirmado pelas demais regras do sistema, já que o conteúdo de determinado preceptivo somente é perfeitamente identificado após percorrido o sistema como um todo.²⁹¹

A análise do preceptivo, ou lei, há que ser feita levando-se em consideração o sistema em que ele se encontra inserido. Portanto, é pressuposto indispensável para uma boa exegese que o

291. Na lição de Alfredo Augusto Becker, "a lei considerada em si mesma, como um ser isolado, não existe como regra jurídica. Isolada em si mesma, a lei existe apenas como fórmula literal legislativa sem conteúdo jurídico ou como simples fenômeno histórico. A lei não é um pássaro que o legislador solta abrindo as portas do Congresso. A lei tributária não é um falcão real que do punho do Executivo alça vôo para ir à caça do 'fato gerador'. A regra jurídica contida na lei (fórmula literal legislativa) é a resultante lógica de um complexo de ações e reações que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada. A lei age sobre as demais leis do sistema, estas, por sua vez, reagem; a resultante lógica é a verdadeira regra jurídica da lei que provocou o impacto inicial" (*Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 103-104).

intérprete considere, em seu trabalho intelectual, os valores prestigiados pela ordem jurídica, as diretrizes fundamentais do sistema ao qual pertence o texto legal interpretado e a finalidade de cada instituto. Vale dizer, o conteúdo normativo dos textos legais somente poderá ser adequadamente desvendado à luz das diretrizes informadoras do sistema a que pertence, pois seu conteúdo será determinado pela resultante da coalescência de suas prescrições em interação com as diretivas do sistema.

Destacou-se isso porque a lei mencionada no art. 153, § 5º, da Constituição Federal, não tem a liberdade de atuação a que induz uma interpretação literal do dispositivo. Essa assertiva tem arrimo no fato de que no uso corrente da linguagem há um mínimo conceitual das expressões *atividade financeira* e *instrumento cambial* empregadas no texto constitucional, o qual não poderá ser desprezado pelo legislador ordinário no momento de regulamentar o referido dispositivo.

Celso Ribeiro Bastos e Carlos Aires de Brito ensinam que “a Lei Suprema é redigida, em certa medida, à feição de cartilha de primeiras letras jurídicas, incorporando ao seu vocabulário aquelas palavras e expressões de uso e domínio comum. É a primeira voz do direito aos ouvidos do povo, seu principal endereçado normativo, compondo um discurso que será tanto mais recepcionado quanto se utilize de instrumental terminológico já conhecido”.²⁹²

Desta forma, não resta dúvida de que o *qualificativo ativo financeiro* ou *instrumento cambial* a ser empregado na definição do que é *ouro-ativo financeiro* ou *instrumento cambial* haverá de ser no sentido utilizado na linguagem corrente. Isso, então, implicará uma restrição à atuação do legislador, pois o ouro receberá esse qualificativo sempre que for utilizado como aplicação financeira ou título financeiro.

Não é nenhuma característica intrínseca ao metal que o qualifica como *ativo financeiro* ou *instrumento cambial*, mas uma qualidade extrínseca, ou seja, o fato de ser destinado a aplicações financeiras ou ser utilizado como instrumento cambial. É, então, a destinação que o qualifica, pois em si mesmo é uma coisa cuja

292. *Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 24-25.

natureza é a mesma do denominado ouro-mercadoria, sujeito à incidência do ICMS: metal.

Portanto, o ouro será considerado como ativo financeiro ou instrumento cambial sempre que for utilizado como moeda ou título financeiro, sendo absolutamente desnecessária a edição de lei para que seja dito isto. É bem verdade que o sistema jurídico precisa definir o que são consideradas atividades financeiras e os denominados instrumentos cambiais, todavia, isso o ordenamento já faz. Logo, a edição de eventual lei para regulamentar o § 5º, da Constituição Federal, será apenas para explicitar o que já está definido implicitamente pelo sistema.

Veja-se que, com base nessa premissa, o legislador não pode, por exemplo, editar lei, ainda que seja complementar, e pretender converter *ouro-ativo financeiro* em *ouro-mercadoria* para efeito de alcançá-lo por meio da tributação do ICMS. Isto porque a lei complementar, nesse particular, não tem toda a liberdade que uma interpretação literal induz a crer que tem.

Isso deve-se ao fato de que o próprio texto constitucional já traz em seu bojo um mínimo conceitual do que é *ouro-ativo financeiro* e *ouro-cambial*, limitando implicitamente a atuação do legislador ordinário no momento de editar a lei a que faz remissão o § 5º, do art. 153, da Constituição Federal.

Tudo isso nos leva a concluir que a lei mencionada no § 5º, do art. 153, da Constituição Federal, tem caráter eminentemente explicitativo, pois não tem o condão de, originariamente, definir, de forma livre o que é *ouro ativo-financeiro* e *ouro-cambial*, cingindo-se a esclarecer o que já está implicitamente consolidado pelo sistema do direito positivo.

Essa ilação é confirmada pela sistemática adotada pelo constituinte originário, pois as imunidades são delineadas no próprio texto constitucional e não admitem a interferência do legislador ordinário na delimitação do conteúdo e alcance das hipóteses de imunidades. Trata-se, como demonstramos alhures, de fenômeno exclusivamente constitucional.

Assim, o § 5º, do art. 153, da Constituição Federal, contempla norma de eficácia plena, pois a alusão à lei como veículo adequado para definir o que é *ouro-ativo financeiro* e *ouro-cambial*, determina que o operador do direito busque nas leis que

disciplinam as atividades financeiras e os instrumentos cambiais, subsídios para aferir quando o ouro recebe a conotação de *ouro-ativo financeiro* e *ouro-cambrial*, revelando, mais uma vez, que o direito tributário é um direito de sobreposição.

Não se quer dizer com isso que não se deve editar lei complementar destinada a regulamentar o § 5º, do art. 153, da Constituição Federal, nem que ela é inútil, pois ela poderá vir a desempenhar a importante função de explicitar o que já está implícito no sistema jurídico positivo, dando-lhe maior eficácia e operatividade. Tais atributos são imprescindíveis à efetividade das normas.

A Lei federal n. 7.766, de 11 maio de 1989, dispôs sobre *ouro-ativo financeiro* e seu tratamento tributário, estabelecendo no art. 1º, que:

“Art. 1º O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, será desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial.

§ 1º Enquadra-se na definição deste artigo:

I — o ouro envolvido em operações de tratamento, refino, transporte, depósito ou custódia, desde que formalizado compromisso de destiná-lo ao Banco Central do Brasil ou à instituição por ele autorizada.

II — as operações praticadas nas regiões de garimpo onde o ouro é extraído, desde que o ouro na saída do Município tenha o mesmo destino a que se refere o inciso I deste parágrafo.

§ 2º *As negociações com o ouro, ativo financeiro, de que trata este artigo, efetuadas nos pregões das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros ou assemelhadas, ou no mercado de balcão com a interveniência de instituição financeira autorizada, serão consideradas operações financeiras”.*

Essa lei padece de um vício formal, pois o veículo adequado para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, é a lei complementar e não a lei ordinária, como foi feito no caso em tela. Logo, essa regulamentação é juridicamente irregular.

Destarte, tal lei é imprestável juridicamente para o fim de regulamentar o § 5º, do art. 153, da Constituição Federal, devendo o legislador ordinário editar lei complementar para cumprir tal desiderato, tudo em conformidade com o que prescreve o art. 146, II, da Constituição Federal.

Por fim, deve-se esclarecer que a lei complementar que vier a regulamentar o § 5º, do art. 153, da Constituição Federal, não poderá extrapolar os balizamentos estabelecidos constitucionalmente, pois essa é uma hipótese de imunidade e, como tal, não pode ter o seu conteúdo e alcance redimensionado por lei infra-constitucional, ainda que seja lei complementar de cunho nacional.

10. O alcance da faculdade outorgada ao legislador ordinário para regulamentar a imunidade contemplada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal

Nos termos do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal, os produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados, destinados ao exterior são imunes. Cumpre, então, desvendar o que são *produtos industrializados e produtos semi-elaborados*, para efeito de aquilatar o conteúdo e o alcance do artigo citado e, conseqüentemente, o âmbito de atuação da lei complementar nele mencionada.

A expressão *produtos industrializados* desperta na mente, a idéia de um objeto que passou por um processo de transformação de suas propriedades, alterando-se, em conseqüência, a sua finalidade, a sua função. Salienta Cléber Giardino que, com a ação humana sobre uma matéria-prima, transformando-a, em sua essência, utilidade, função ou aplicação, ter-se-á o perfazimento, em sua essência, dos conceitos de índole constitucional, pressupostos de *industrialização* e de *produtos industrializados*. O resultado deste desempenho — do processo industrial — é o produto industrializado.²⁹³

293. *Revista de Direito Tributário*, vol. 13-14, p. 138.

O conceito de produto industrializado — salienta José Souto Maior Borges —, “por maiores que sejam as dificuldades de sua contenção num esquema conceitual rígido, independe de definição legal precisamente porque o seu tratamento tributário já é objeto de regulação constitucional. Se o produto industrializado, para fins de imunidade, fosse tão-somente o assim definido em lei (qual?), teríamos a conseqüência absurda de que a maior ou menor extensão do preceito imunizante, a dilatação ou redução do seu âmbito material de validade, ficaria ao sabor das contingências e eventualidades da lei. Então, precisamente no ponto onde a Constituição foi mais terminante e peremptória — no estabelecimento de limites à tributação — poderia ser constantemente violada”.²⁹⁴

Industrializar é um processo por meio do qual transmuda-se a natureza de determinado objeto, modificando a sua finalidade ou função. É a ação humana modificando a natureza das coisas. O resultado dessa transformação denomina-se produto industrializado. Nos termos do parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional, “*considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo*”.

Nota-se, portanto, que o conceito de produto industrializado é razoavelmente bem demarcado pelo sistema jurídico positivo, cuja acepção de base está assentada na circunstância de determinado objeto sofrer uma transformação na sua natureza, alterando a sua destinação. É nesse sentido que a expressão “produto industrializado” é empregada no texto da Constituição Federal.

Já o termo *semi-elaborados* encerra um daqueles conceitos que apresentam um grau elevado de vaguidade e sofrem, portanto, forte influxo do meio em que é empregado.²⁹⁵ Todavia, isso não

294. *Lei Complementar Tributária*, p. 178.

295. Genaro R. Carrió ensina que “las palabras presentan esta característica de vaguedad potencial o textura abierta; y es por ello, también, que tal característica constituye, por decir así, una enfermedad incurable de los lenguajes naturales. (...) Todas las palabras que se usan para hablar del mundo, para aludir a los fenómenos de la realidad, participan de las mismas características. Respecto de todas ellas vale la siguiente metáfora esclarecedora. Hay un foco de intensidad luminosa donde se agrupan los ejemplos típicos, aquellos frente a los cuales no se

impede que se desvende o seu conceito no contexto em que foi empregado na Constituição Federal.

No texto constitucional, o conceito de *produtos semi-elaborados* não se confunde com o conceito de industrializados, pois, se não fosse desse modo, não haveria necessidade de prever regulamentação diferenciada, como fez o constituinte de 1988, deixando patente que se trata de duas coisas bem distintas, a ponto de receberem da ordem jurídica tratamento diferenciado.

Por outro lado, semi-elaborado não pode ser confundido com matéria-prima, objeto bruto não submetido a nenhuma alteração pela ação do homem. São duas coisas bem distintas. O *produto semi-elaborado* é algo que, apesar de não ter sofrido uma ação humana capaz de alterar a sua finalidade, já passou por um processo de transformação de seu estado natural, não tendo, entretanto, sido transformado num novo objeto, com finalidade distinta da que em seu estado natural. Assim, se não é matéria-prima nem produto industrializado, é uma terceira espécie, intermediária entre as duas mencionadas.

Diante disso, pode-se dizer que produto semi-elaborado é aquele cujo processo de industrialização não se concluiu, mas que já sofreu algumas alterações, porém não foi transformado em um novo objeto, com outra finalidade ou função. Propugna Geraldo Ataliba que semi-elaborado na Constituição é “o produto apanhado em momento anterior ao término do processo de industrialização. Antes de modificação que atinja sua natureza, altere sua essência. É algo em processo. Ainda não é. Está para ser. É *semi*. É, ser incompleto, parcial. Falta-lhe a terminação do processo que levaria à nova entidade substancial”.²⁹⁶

Esses são os conceitos de base dos *termos produtos industrializados e semi-elaborados* dessumidos do texto constitu-

duda que la palabra es aplicable. Hay una mediata zona de oscuridad circundante donde caen todos los casos en los que no se duda que no lo es. El tránsito de una zona a otra es gradual; entre la total luminosidad y la oscuridad total hay una zona de penumbra sin límites precisos. Paradójicamente ella no empieza ni termina en ninguna parte, y sin embargo existe. Las palabras que diariamente usamos para aludir al mundo en que vivimos y a nosotros mismos llevan consigo esa imprecisa aura de imprecisión” (*Notas sobre Derecho y Lenguaje*, p. 31-36).

296. *Revista de Direito Tributário*, vol. 48, p. 50.

cional. Assim, a lei complementar não pode alterar o conteúdo desses termos, sob pena de esvaziar a Constituição. A lei complementar não pode transformar produtos industrializados em semi-elaborados, para possibilitar a incidência da tributação. Esse é um limite que a lei complementar não pode transpor, sob pena de inconstitucionalidade.²⁹⁷

A distinção entre produtos industrializados e semi-elaborados não desperta, no momento, muito interesse porque o legislador ordinário isentou do ICMS todas as operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados ou serviços (art. 3º, da Lei Complementar n. 87/96). Todavia, é uma questão que a qualquer momento pode voltar à tona, porque a referida isenção pode, da mesma forma que foi instituída, ser suprimida pelo legislador ordinário.

Seja como for, certo é que a regra contida na parte final do art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, tem apenas a finalidade de servir de instrumento para a solução de eventuais controvérsias e veicular normas de caráter explicativo, não podendo, a pretexto de definir o que são *produtos semi-elaborados*, restringir

297. A função da lei complementar prevista no art. 155, § 2º, X "a", da Constituição Federal, é bastante restrita, deve cingir-se a dirimir eventuais controvérsias e veicular preceitos de caráter explicativo. A respeito consigna Geraldo Ataliba que "produto industrializado não pode ser convertido pela lei complementar em semi-elaborado. E não pode, porque a Constituição é rígida e não se modifica por lei complementar. Não pode, porque o que esta lei faz é completar e não mudar a Constituição. Não pode porque a matéria de competência é rigidamente disciplinada e só emenda constitucional poderá alterá-la. Só resta, assim, entender — para dar pleno acatamento ao sistema — o termo 'definido' significando 'explicitado', como é próprio do cunho declaratório e didático da lei complementar, carregado, no caso, pelo desígnio (esse sim, claro e patente) de eliminar, por via da autoridade da lei complementar, os excessos jurisprudenciais, fruto da autoridade dos tribunais. A autoridade judicial, longe de ter sido amesquinhada com a previsão constitucional de lei complementar, deve permanecer vigilante para, na hipótese de ocorrerem novos desvios — agora com pretenso fundamento na autoridade legislativa — reprimi-los com vigor e critério, fazendo prevalecer a sistemática constitucional" (*Revista de Direito Tributário*, vol. 48, p. 47).

nem ampliar a imunidade assegurada aos *produtos industrializados*.²⁹⁸

Destarte, conclui-se que a faculdade atribuída ao Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é bastante restrita, pois limita-se a conferir a possibilidade de editar preceitos declaratórios e veicular normas destinadas a dirimir eventuais controvérsias acerca do que são produtos semi-elaborados, nada mais.

A faculdade contemplada no art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal, não confere ao legislador ordinário a possibilidade de definir livremente o que são *produtos semi-elaborados* para efeito de submetê-los à tributação por meio do ICMS, pois tal atuação deve desenvolver-se nos estritos limites fixados pela Carta Magna, a qual implicitamente enunciou uma significação de base das expressões *produtos industrializados* e *produtos semi-elaborados*.

298. Para Roque Antonio Carrazza a imunidade concedida às operações com produtos industrializados destinados ao exterior alcança toda a cadeia. São suas palavras: "...as exportações de mercadorias que forem produtos industrializados não podem ser alvo deste imposto. O benefício alcança não só o exportador imediato, como todas as pessoas que tornaram possível a exportação. Realmente, o objetivo da norma constitucional em exame é favorecer as exportações de produtos manufaturados brasileiros, fazendo com que cheguem ao mercado internacional com bons preços. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo de IPI e ICMS tais exportações" (*ICMS*, p. 279).

CONCLUSÕES

Como epítome de todo o trabalho, apresentam-se as conclusões correspondentes aos capítulos desenvolvidos.

CAPÍTULO I

1ª Na Federação brasileira, a competência impositiva tributária foi repartida entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. O constituinte de 1988, outorgou a cada uma das unidades do Estado brasileiro, competência para instituir os seus próprios tributos, visando a assegurar-lhes autonomia financeira, a fim de cumprirem as atribuições que lhes foram conferidas pela Carta Magna.

2ª No contexto da repartição da competência legislativa tributária, o Estado brasileiro não tem aptidão para criar tributos, mas tem competência para desonerar da tributação por meio de pactos internacionais e também nas hipóteses expressamente autorizadas pela Constituição para o fim de salvaguardar interesses nacionais relevantes.

3ª O regime jurídico dos atos normativos editados pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é diferente do regime dos atos normativos veiculados na qualidade de órgão legislativo da União, ordem jurídica parcial. Os atos normativos nacionais subjugam aos seus preceitos todas as unidades da Federação, enquanto os atos normativos federais somente obrigam a União e seus jurisdicionados.

4ª A competência legislativa outorgada ao Estado brasileiro caracteriza-se essencialmente pelas seguintes peculiaridades: a) poder o Estado brasileiro, por meio de emenda, instituir novas imunidades, mutilando a competência de qualquer uma das entida-

des tributantes; b) não ter competência tributária impositiva, mas ter a faculdade de desonerar da tributação por meio de tratados internacionais e nas hipóteses autorizadas pela Constituição para proteger determinado interesse nacional; c) ter competência para editar normas gerais destinadas a compatibilizar os vários interesses das entidades tributantes e regulamentar as imunidades condicionadas; d) obrigar, por meio de normas editadas na qualidade de Estado brasileiro todas as unidades da federação; e) sobrepor interesses do Estado brasileiro aos interesses das ordens jurídicas parciais; e, f) não implicar, o exercício da competência outorgada ao Estado brasileiro, desde que levada a cabo nos estritos limites autorizados pelo texto constitucional, ofensa ao princípio federativo e autonomia dos municípios ainda que cause restrições aos direitos destes.

5ª Há limites expressos e implícitos à atuação do Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro gizados no texto constitucional. O legislador nacional não é totalmente livre para conceder desonerações e editar normas gerais em matéria tributária, pois deve cingir-se a intervir na ação de tributar nas hipóteses absolutamente necessárias à proteção de interesses nacionais relevantes, preservando a autonomia legislativa e financeira das unidades integrantes do Estado brasileiro.

6ª A competência outorgada ao Congresso Nacional para legislar em nome do Estado brasileiro destina-se a possibilitar a instituição de regras imprescindíveis à compatibilização dos vários interesses das ordens jurídicas parciais, visando a manter incólume a Federação e não transmutá-la em Estado Unitário. De tal sorte que o exercício dessa competência não pode implicar anulação da autonomia concedida pela Carta Magna aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

7ª A faculdade atribuída ao Estado brasileiro no art. 155, § 2º, XII, "e", da Constituição Federal, não é uma regra irrestrita, livre, uma porta *aberta para* a concessão de isenções em quaisquer circunstâncias das operações com serviços ou produtos destinados ao exterior, mas somente para proteger ou promover relevantes interesses nacionais. Interpretar de outro modo a referida regra, é afrontar o princípio da autonomia dos Estados-membros e Distrito Federal.

CAPÍTULO II

1ª Os tratados internacionais não são por si sós instrumentos hábeis para a inserção de normas no ordenamento jurídico brasileiro. O Brasil não adota a cláusula geral de recepção automática plena dos tratados internacionais, apesar da prescrição contida no art. 5º, § 2º, da Constituição Federal e dos arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional, pois tais preceptivos não podem ser interpretados isoladamente dos arts. 49, I e 84, VIII, também da Constituição Federal.

2ª Os tratados são instrumentos que viabilizam a compatibilização dos interesses do Estado brasileiro com os interesses dos Estados intervenientes no plano internacional. Desta forma, a atuação do Estado brasileiro não pode ficar condicionada ao atendimento dos interesses das ordens jurídicas parciais, pois, em matéria tributária, isso praticamente inviabilizaria a sua atuação, à medida que a competência impositiva foi repartida entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

3ª A desoneração de tributos de competência dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, veiculada por meio de tratados internacionais celebrados pelo Estado brasileiro com outros países, não viola o princípio federativo, pois este é um vetor voltado para o âmbito interno, que visa a assegurar a não intervenção de uma unidade interna na outra e que não pode ser invocado contra as manifestações do Estado brasileiro. Há, neste caso, supremacia do interesse nacional em detrimento dos interesses das ordens jurídicas parciais.

4ª Os tratados internacionais não são hierarquicamente superiores aos comandos constitucionais. As normas veiculadas por meio de tratados ratificados pelo Congresso Nacional têm *status* de normas infraconstitucionais e para que sejam validamente inseridas na ordem jurídica positiva é necessário que os seus preceitos sejam compatíveis com os ditames constitucionais, inclusive com as próprias normas imunizantes.

5ª O *princípio da exclusividade da matéria*, contemplado no § 6º, do art. 150 da Constituição Federal, restringe formalmente o exercício da faculdade outorgada ao Estado brasileiro para desonerar os contribuintes do pagamento de tributos, pois exige, para a

concessão válida de benefícios fiscais, que sejam veiculados por meio de lei ou tratado internacional específicos para esse fim ou do correspondente tributo.

6ª Às desonerações concedidas pelo Estado brasileiro, no âmbito interno, por meio de leis infraconstitucionais denomina-se *isenções nacionais*, e as veiculadas por meio de tratados internacionais, *isenções interestatais*. Trata-se de fenômenos distintos, pois apesar de serem ambas concedidas pelo Estado brasileiro, para proteger interesses qualificados como de caráter nacional, são absolutamente diferentes quanto ao modo, condições de instituição e retirada do sistema jurídico positivo.

CAPÍTULO III

1ª O sistema constitucional tributário brasileiro é um sistema rígido, minucioso e exaustivo quanto ao delineamento do campo impositivo de cada ente tributante e preserva os valores liberdade e propriedade dos contribuintes, ao lhes assegurar um conjunto de direitos e garantias que implicam limitação à atuação impositiva do legislador ordinário.

2ª O estatuto do contribuinte, formado pelo conjunto de direitos e garantias, asseguradas ao contribuinte no texto constitucional, exerce um importante papel na operacionalidade e efetividade do sistema, pois evita que abusos sejam cometidos pelo legislador ordinário, aviltando valores fundamentais prestigiados pela ordem jurídica constitucional, como o direito à liberdade e à propriedade.

3ª Tanto os princípios quanto as imunidades auxiliam na demarcação da competência tributária, entretanto, são realidades distintas. Os princípios são normas jurídicas que devido a sua carga axiológica, ocupam um lugar de preeminência no sistema, condicionando a interpretação e aplicação de todas as demais normas, subjugando aos seus comandos não só a atividade do legislador, mas também a do aplicador do direito. Já as imunidades constituem hipóteses de afastamento da tributação, previstas no texto constitucional, que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de tributarem certos fatos, situações ou pessoas, as quais podem revelar a consolidação de um princípio ou não, mas que, de

qualquer forma, com eles não se confundem. Os princípios são diretrizes fundamentais que visam a estruturar o sistema; não contemplam hipóteses de incompetência para tributar, como ocorre com as imunidades.

4ª A posição topológica das normas imunizantes no texto constitucional, por si só, não é suficiente para determinar a eficácia das imunidades, pois não há nesse fato nenhuma relevância jurídica que justifique emprestar maior ou menor eficácia às hipóteses previstas dentro da seção denominada "Das limitações do poder de tributar", com relação às demais espalhadas pelo texto constitucional. O regime jurídico das várias hipóteses é o mesmo, não há que se fazer nenhuma distinção quanto aos seus efeitos jurídicos, em decorrência dessa circunstância, pois são os mesmos.

CAPÍTULO IV

1ª Reportar-se ao instituto das imunidades como um fenômeno de não-incidência constitucionalmente qualificada é incorrer numa impropriedade técnica, visto que tal proposta teórica não é satisfatória para representar o instituto das imunidades, porque o texto constitucional não se ocupa da fenomenologia da incidência, apenas delinea o campo impositivo e, também, porque não se pode equiparar as imunidades ao fenômeno da não-incidência como eventos do mundo fenomênico não jurisdicionados, visto que é justamente porque a norma imunizante incide em determinadas situações, pessoas ou bens, que não podem ser alcançados pela tributação.

2ª A concepção das imunidades como exclusão ou supressão do poder tributário também não representa de modo adequado o fenômeno das imunidades, porque supõe a existência de cronologia entre as normas instituidoras de competência e a regras imunizantes, o que inexistente.

3ª A tese das imunidades como limitações constitucionais à competência tributária padece do mesmo equívoco daquela corrente que entende ser a imunidade uma exclusão ou supressão do poder tributário, já que também pressupõe a existência de cronologia entre as normas competência e as que contemplam hipóteses de imunidades.

CAPÍTULO V

1º Tanto as regras de conduta quanto as de estrutura integram o sistema do direito positivo, porém prestam-se a fins diversos. As de conduta regulam as relações entre sujeitos da interação social e as de estrutura destinam-se a regular a formação de outras normas, indicando o órgão competente, o procedimento a ser adotado e a forma de criação, modificação e eliminação de determinado instrumento normativo do sistema.

2º As normas imunizantes classificam-se como normas de estrutura, pois não se reportam diretamente à conduta humana, dirigem-se ao legislador das pessoas políticas de direito constitucional interno, impondo limites à sua atividade legiferante, à medida que estabelecem a incompetência desses entes para instituírem tributos sobre certas situações especificadas no texto constitucional.

3º As normas que instituem deveres instrumentais com o fito de regulamentar as imunidades condicionadas caracterizam-se como regras de conduta, pois diferentemente do que ocorre com as normas imunizantes, dirigem-se diretamente à conduta dos contribuintes, impondo-lhes o dever de tomar certas medidas destinadas a possibilitar à Administração controlar o desenvolvimento das atividades do *contribuinte* imune, visando a evitar o cometimento de desvirtuamentos dos propósitos almejados com a desoneração da tributação.

4º As imunidades tributárias são normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações nela especificadas.

5º É tecnicamente incorreto definir-se imunidades como um conjunto de normas constitucionais que estabelecem, de *modo expresso*, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional para tributarem determinadas situações, já que as normas jurídicas, como entidades abstratas que são, construídas a partir dos textos normativos, sempre serão implícitas.

6º A norma imunizante pode ser construída a partir de fragmentos de textos, de um artigo, de alguns ou da soma deles, enfim, não há necessidade de haver previsão literal no texto cons-

titucional de que determinada situação está afastada da tributação para que se configure uma hipótese de imunidade. Tal norma imunizante pode ser dessumida, como é o caso da imunidade recíproca, de outras diretrizes plasmadas na Constituição Federal. Exemplos: art. 156, § 2º, 1, CF, no tocante a desincorporação (redução do capital) e a do art. 195, § 7º, com relação às instituições de educação.

7º Tomadas as imunidades como normas jurídicas contempladas na Constituição Federal que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional interno, para instituir tributos sobre certas situações nela especificadas, não há que se falar em divisibilidade, pois tal fracionamento é um problema pré-legislativo, reservado para o momento de se confeccionar as normas imunizantes.

8º O instituto das imunidades não diz respeito somente a impostos, mas a todas as espécies tributárias, podendo ser objeto de imunidade tanto os impostos quanto as taxas, a contribuição de melhoria e demais contribuições, como é o caso, entre outros, do art. 5º, inciso XXXIV, "a" e "b", inciso LXXIV, LXXVII, art. 195, § 7º e art. 226, § 1º, todos da Constituição Federal.

CAPÍTULO VI

1º As imunidades tributárias, quanto à possibilidade de supressão, podem ser classificadas em pétreas e suprimíveis. As imunidades pétreas são aquelas que não podem ser suprimidas da ordem jurídica pelo legislador, nem mesmo por meio de emenda à Constituição, pois contemplam hipóteses que estão sob o manto da proteção constitucional máxima, ou seja, da imutabilidade até a instauração de um novo Estado (Ex. art. 150, VI, "a", da CF). Por outro lado, são consideradas hipóteses de imunidades suprimíveis todas as demais previstas no texto da Carta Magna que não desfrutam da mesma proteção constitucional da impossibilidade de supressão, conferida pelo art. 60, § 4º, da Constituição Federal.

2º As imunidades tributárias, quanto à fruição, podem ser classificadas em condicionadas e incondicionadas. As imunidades incondicionadas são aquelas que não dependem de integração legislativa infraconstitucional para propagar seus efeitos. Já as

condicionadas são normas imunizantes que necessitam de regulamentação infraconstitucional para produzir seus efeitos e sua fruição está condicionada ao preenchimento pelo interessado dos requisitos estabelecidos em lei.

CAPÍTULO VII

1ª As imunidades, de modo geral, jamais poderão ser classificadas como normas de eficácia contida, visto que o sistema não admite a redução do campo de abrangência das imunidades a ser perpetrada por meio de normas infraconstitucionais. As normas de eficácia contida têm eficácia plena, porém o seu campo de abrangência é passível de redução, o que é inadmissível em matéria de imunidades.

2ª As imunidades condicionadas não se enquadram perfeitamente na categoria das normas constitucionais de eficácia limitada, pois apresentam peculiaridades não contempladas na classificação. As normas constitucionais que veiculam hipóteses de imunidades condicionadas não são normas programáticas, porque não se limitam a veicular diretrizes e objetivos a serem alcançados pelos órgãos estatais e porque disciplinam concretamente determinadas situações. Por outro lado, não podem ser consideradas como normas instituidoras de princípios institutivos, destinadas a traçar esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, deixando tudo o mais ao legislador ordinário.

3ª Nas imunidades condicionadas, o constituinte esgotou a atividade legiferante quanto ao delineamento do direito material, ou seja, quanto ao âmbito de abrangência das imunidades contempladas no texto constitucional, deixando ao legislador ordinário apenas a tarefa de disciplinar o procedimento que deve ser adotado pelo beneficiário para ter direito à fruição dos benefícios de determinada imunidade, nada mais.

4ª É inadequada a classificação das normas imunizantes em normas constitucionais de eficácia plena, contida ou limitada. O fenômeno das imunidades não se enquadra, perfeitamente, nessas categorias, segundo os critérios eleitos pelo idealizador da referida classificação.

5ª Confrontando-se o art. 146 da Constituição Federal com as demais diretrizes fundamentais do sistema, verifica-se que o campo de atuação reservado às normas gerais, é bem mais reduzido do que parece ser à primeira vista. O constituinte prestigiou de tal forma a autonomia financeira dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios que é inconcebível admitir uma interpretação literal do art. 146 da Constituição, para concluir que o Congresso Nacional, a pretexto de editar normas gerais, possa imiscuir-se em competência reservada aos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, subvertendo-se as balizas fundamentais do sistema constitucional tributário.

6ª O âmbito de atuação do legislador ordinário na edição de normas gerais de Direito Tributário, é bastante restrito, circunscreve-se basicamente a veicular comandos de caráter explicitativo. Não há possibilidade de inovar a ordem constitucional para o fim de redimensionar os comandos nela contidos, mas apenas explicitá-los. Assim, o legislador não pode a pretexto de editar normas gerais de Direito Tributário, redefinir o que foi exaustivamente disciplinado pelo constituinte, como é o caso da faculdade atribuída para proceder a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, sendo que já foram devidamente especificados no próprio texto constitucional.

7ª A faculdade atribuída ao Congresso Nacional, no art. 146, II, da Constituição Federal, é apenas para disciplinar o modo e as condições a serem observadas pelos interessados em usufruir dos benefícios das imunidades condicionadas. A pretexto de *regulamentar as limitações ao poder de tributar* não pode o legislador pretender redimensionar o conteúdo e o alcance das imunidades condicionadas.

8ª O art. 14 do Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar reguladora dos requisitos formais a serem preenchidos pelos interessados em usufruir dos benefícios proporcionados pela imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

9ª O Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, pode criar, para os interessados em usu-

fruir dos benefícios proporcionados por determinada imunidade condicionada, o dever de formular requerimento junto à Administração, para obter a declaração de que fazem *jus* ao direito postulado, desde que o faça por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal. Por outro lado, enquanto não for editada uma lei complementar com tal finalidade, os beneficiados pelas hipóteses de imunidades condicionadas não estão obrigados a postular perante a Administração o reconhecimento de que desfrutam do direito ao gozo dos benefícios de determinada imunidade condicionada.

10^a A instituição pela União, ordem jurídica parcial, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios de outros requisitos que não sejam os previstos no art. 14 do Código Tributário Nacional, como condição para a fruição dos benefícios de determinada imunidade condicionada, constitui invasão de competência passível de ser corrigida pelo Judiciário, pois somente o Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, poderá instituir novos requisitos.

11^a É inválido, formalmente, o art. 32 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que disciplinou o procedimento de suspensão dos benefícios gerados por determinada hipótese de imunidade e também os efeitos do ato administrativo de suspensão, pois tal matéria somente pode ser disciplinada, nos termos do art. 146, II, da Constituição Federal, por meio de lei complementar editada pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, e não pela União, ordem jurídica parcial, como ocorreu.

12^a Superando-se o óbice da irregularidade formal a que está acometida a Lei n. 9.430/96, ainda assim o comando normativo contido no § 5º, da referida Lei, não seria válido, pois choca-se com a determinação do § 1º, do art. 14 do Código Tributário Nacional. Essa é clara no sentido de que a competência atribuída à autoridade administrativa é apenas para *suspender a aplicação do benefício*, não outorgando a ela a possibilidade de revogar ou casar o benefício a que tem direito a entidade beneficiada, retroagindo os efeitos do ato declaratório de suspensão para alcançar fatos ocorridos antes da sua expedição.

13^a O ato declaratório de suspensão do gozo dos benefícios de determinada imunidade condicionada não pode ter efeito retroativo, não só porque ele não está previsto no art. 14 do Código Tributário Nacional, mas também porque seria incompatível com o princípio da segurança jurídica, o qual tem, em matéria tributária, o condão de assegurar ao contribuinte a possibilidade de planejar suas ações, evitando que seja surpreendido por investidas do Fisco.

14^a As imunidades são normas constitucionais que não admitem restrições a serem veiculadas por normas infraconstitucionais, mesmo nas hipóteses de imunidades condicionadas, pois a remissão à lei complementar é apenas de ordem formal, nada além disso. O conteúdo e o alcance das imunidades são delineados pela própria norma constitucional, não cabendo ao legislador ordinário pretender ingressar nesse campo. Logo, a norma veiculada pelo art. 12, § 2º, "a", da Lei Ordinária n. 9.532/97 c/c o art. 4º, §§ 2º e 3º, da Instrução Normativa n. 113/98, que impõe como condição ao gozo da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, a não remuneração dos dirigentes das instituições de educação e assistência social, é juridicamente irregular, pois tal restrição não é contemplada pelo art. 14 do Código Tributário Nacional nem pela Constituição Federal.

15^a É inconstitucional o § 3º, do art. 12 da Lei n. 9.532/97, pois ele redefine o que são entidades sem fins lucrativos para efeito de gozo da imunidade contemplada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal. O legislador ordinário, seja qual for o instrumento, não pode inovar o texto constitucional com o objetivo de reduzir o alcance das imunidades e, via de consequência, aumentar o campo possível de incidência da tributação sobre o qual as pessoas políticas podem exercer a sua competência para criar tributos.

16^a A expressão *relacionadas com as finalidades essenciais* enunciada no § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, sob a perspectiva teleológica, leva a concluir que ela diz respeito à aplicação das rendas e não a sua origem, pois o objetivo último da inserção do referido parágrafo foi o de coibir eventuais abusos que poderiam vir a ser cometidos na criação de instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, de fachada. A ratio essendi dessa hipótese de imunidade é incentivar a criação de instituições sem fins lucrativos com o propósito de auxiliar o Estado

na consecução de seus objetivos institucionais. Logo, pouco importa de onde promanam os recursos, basta que sejam obtidos de maneira lícita e sejam aplicados na consecução dos fins para os quais as instituições foram criadas, segundo seus estatutos ou atos constitutivos.

17^a Com a inserção do § 1º, do art. 12, o legislador reduziu drasticamente a proteção constitucional, que existia até então, ao desenvolvimento das atividades das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Além disso, veiculou norma infraconstitucional que atenta contra a diretiva constitucional de proteção e incentivo ao incremento de atividades primordiais à sociedade brasileira. Não se trata de norma com caráter meramente explicativo, mas de normatização diferente da prevista na Constituição Federal. Destarte, infere-se que a Lei n. 9.532/97, ao estipular no art. 12, § 1º, que “não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável” pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, incorreu em vitanda inconstitucionalidade, pois inovou a ordem jurídica, criando uma restrição não contemplada pelo texto constitucional.

18^a No Brasil, apesar da clareza do texto constitucional, veiculam-se normas destinadas a regulamentar as imunidades condicionadas até por meio de instruções normativas, numa demonstração inequívoca de desrespeito aos preceitos constitucionais, o que é muito prejudicial à efetividade das normas do sistema, como é o caso das inúmeras inovações implementadas pela Instrução Normativa n. 113, de 21 de setembro de 1998, expedida pelo Secretário da Receita Federal.

CAPÍTULO VIII

1^a As imunidades, vistas sob uma perspectiva finalística, têm como fim precípua proteger ou promover valores considerados fundamentais pelo ordenamento jurídico positivo. Destarte, a interpretação destas deve, sempre, nortear-se no sentido de buscar assegurar a maior eficácia possível ao preceito imunizante, com vistas a viabilizar a consecução do desiderato pretendido com a instituição da imunidade.

2^a A Emenda Constitucional n. 20/98 criou mais uma hipótese de imunidade, e não de uma isenção, como está literalmente dito no § 1º do art. 3º, porque se trata de uma norma constitucional que afasta a possibilidade de se tributar, por meio da denominada contribuição previdenciária, o servidor que tenha completado as exigências para aposentadoria integral e que opte por permanecer em atividade.

3^a O montante que o servidor deixar de recolher a título contribuição previdenciária em decorrência de ter sido beneficiado pela imunidade do art. 3º, § 1º, da Emenda Constitucional n. 20/98, poderá continuar a ser deduzida da base de cálculo do imposto sobre a renda. Interpretação de outra ordem fustigaria o propósito pretendido pelo legislador, o de incentivar os servidores a continuarem em atividade, pois, nesse caso, uma atitude anulária a outra, já que os servidores deixariam de recolher a contribuição previdenciária e passariam, os que ganham acima do teto contemplado com isenção, a sofrer, sobre a parcela não recolhida, a incidência do imposto sobre a renda.

4^a Na atividade de normatizar, o legislador é livre para jurisdicizar os fatos que bem entender, desde que, é claro, limite sua atuação ao campo do possível e respeite as regras de construção do sistema. Isso é assim porque normas que tenham por objeto algo impossível de realizar-se, jamais serão aplicadas e, conseqüentemente, não são de nenhuma valia. Por outro lado, normas produzidas em desconformidade com as regras de construção do sistema, são irregulares.

5^a Os aplicadores do direito, não obstante exerçam a importante função de fazer incidir as normas jurídicas ao caso concreto, não podem arrogar-se o direito de construí-las livremente, não de ater-se aos limites gizados pelas leis. Não poderão pretender corrigir distorções ou suprir lacunas normativas desprendendo-se totalmente dos textos legais. Vale dizer, não poderão ignorar os comandos veiculados pelas leis para construir outros que entendam mais adequados, isso é tarefa do legislador.

6^a A atuação, tanto do legislador quanto do intérprete, deve cingir-se aos limites estabelecidos pelo sistema. Não poderão, seja a que pretexto for, extrapolar os lindes de suas funções, sob pena de violarem a ordem jurídica positiva. Destarte, não cabe ao legis-

lador e ao intérprete, no caso das imunidades, criarem outros requisitos a serem preenchidos para o gozo dos benefícios de determinada imunidade, além dos previstos em lei complementar.

7ª A palavra instituições é empregada no texto constitucional em sentido amplo, abrangendo todo tipo de pessoa jurídica e não somente as fundações como querem alguns doutrinadores. De sorte que toda pessoa jurídica criada com a finalidade de proporcionar educação e assistência social sem caráter mercantil, fará jus aos benefícios da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição Federal.

8ª A gratuidade dos serviços prestados pelas instituições de educação e assistência social não é condição para o gozo dos benefícios proporcionados pela imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, basta que sejam cumpridos os requisitos do art. 14 do Código Tributário Nacional, dentre os quais está o de não distribuir lucro. O Código não faz nenhuma restrição quanto à existência ou não de superávit como condição para a fruição da referida imunidade.

9ª A expressão sem fins lucrativos, empregada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, tem uma conotação bem determinada, quer exprimir que as instituições não podem ter como finalidade auferir ganhos com a exploração dos serviços de educação e de assistência social, repartindo-os entre seus criadores ou distribuí-los a terceiros, devem limitar-se a gerar receita para reinvesti-la em seus propósitos institucionais. Trata-se de uma regra denominada autofagia do superávit, ou seja, eventuais lucros só poderão ser consumidos pela própria instituição na consecução de seu desiderato.

10ª A locução assistência social não é empregada no texto constitucional somente para referir-se às pessoas jurídicas que proporcionam benefícios de forma gratuita, mas também as que exigem dos favorecidos contribuições necessárias à manutenção dos benefícios prestados. Logo, se a própria Constituição admite a existência de assistência social contributiva (art. 149, CF), não se pode eleger o critério da inexigibilidade de contribuição como característica essencial da definição de assistência social. Em outras palavras, a gratuidade dos serviços não é o critério eleito pela Constituição para diferenciar a atividade de assistência social

das demais, pois tanto pode existir a assistência social gratuita como a contributiva.

11ª A expressão assistência social é empregada no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, para abrangar não só as instituições beneficentes — as que prestam assistência social gratuita —, mas também as que exigem contribuição dos favorecidos para custear os benefícios a eles revertidos. O qualificativo sem fins lucrativos é utilizado não para distinguir as que prestam assistência gratuita das que exigem contribuição, mas para diferenciar as que visam à obtenção de lucro e as que não têm tal propósito.

12ª As entidades fechadas de previdência privada são entidades de assistência social, pois, não obstante exijam contribuições dos favorecidos para custear os benefícios que a eles proporcionam, certo é que só por isso não deixam de ser assistenciais, à medida que os benefícios revertidos são proporcionalmente superiores às contribuições pagas pelos beneficiários. São entidades que não visam ao lucro, e todos os recursos auferidos são revertidos em favor dos beneficiados, constituindo uma maneira de amenizar a ineficiência da atuação do Estado na área da previdência social.

13ª É inconstitucional a exigência contida no art. 12, da Lei n. 9.532/97, no sentido de que as instituições de educação e de assistência social somente fazem jus à imunidade do art. 150, VI, "c", se colocarem seus serviços "*à disposição da população em geral*, em caráter complementar às atividades do Estados sem fins lucrativos". O vício não é só de ordem formal pelo fato da condição imposta ter sido veiculada por meio de lei ordinária e não lei complementar, conforme determina a Constituição Federal no art. 146, II, mas também de ordem material, já que pretendeu re-dimensionar o alcance da imunidade do art. 150, VI, "c", da Constituição, para o fim de excluir as entidades fechadas de previdência social do referido benefício, sujeitando-as indevidamente ao regime de isenção do art. 15 da Lei n. 9.532/97.

14ª O constituinte originário utilizou-se, no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, impropriamente, do termo isentas para referir-se a uma hipótese de imunidade. Diante disso, onde está isentas, leia-se imunes, sem que isso implique extrapolação da

atividade do exegeta e aplicador do direito, pois trata-se de flagrante atecnia revelada pelo próprio sistema.

15^a As contribuições sociais têm natureza tributária e, portanto, o afastamento da tributação, seja por meio do instituto das imunidades seja por meio do fenômeno das isenções, está sujeito ao regime jurídico tributário. O fato de algumas contribuições não estarem topograficamente localizadas dentro do capítulo "Do Sistema Tributário Nacional" não lhes modifica a natureza, que continua sendo tributária em decorrência da sistematização da matéria adotada pelo constituinte de 1988, revelada, principalmente, pela remissão feita pelo § 4º, do art. 195, ao art. 154, I, da Constituição.

16^a O fato da Constituição Federal não ter mencionado, expressamente, no art. 195, § 7º, o qualificativo complementar não autoriza uma ilação precipitada no sentido de que a regulamentação pode ser levada a efeito por meio de lei ordinária, pois o instrumento normativo lei complementar deve ser utilizado não só quando a Constituição, expressamente, assim o prevê mas também quando essa imposição deflui de uma determinação implícita do sistema, como é o caso do referido dispositivo, por força do que dispõe o art. 146, II, da Carta Magna.

17^a Para efeito de fruição da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, são contribuições destinadas à seguridade social as enumeradas no art. 195, incisos I a III e outras que poderão ser instituídas com amparo no § 4º, do mesmo preceptivo, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que seja observado o disposto no art. 154, I, da Constituição.

18^a A expressão entidades beneficentes de assistência social, foi empregada no § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, para referir-se às pessoas jurídicas que prestam seus serviços de forma gratuita e também àquelas que o fazem mediante o pagamento de certa quantia em dinheiro, denominada contribuição, exigida para o fim específico de custear os benefícios proporcionados aos favorecidos.

19^a As instituições de educação sem fins lucrativos, para efeito de gozo da imunidade, contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, enquadram-se como entidades beneficentes

de assistência social, não estando sujeitas à tributação por meio das contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social. A assistência não está circunscrita ao amparo dos hipossuficientes com ações voltadas para à saúde e à previdência, mas, principalmente, para a educação, que lhes dá preparo, nos termos da Constituição, para o exercício da cidadania e qualificação para o trabalho, promovendo sua integração no mercado de trabalho, realizando assim, um dos objetivos da assistência social contemplados no art. 203 da Constituição Federal.

20^a A modificação da redação do § 3º, do art. 55, da Lei n. 8.212/91, efetivada pela Lei federal n. 9.732/98, estabelecendo que "entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar", é inconstitucional, pois para a fruição dos benefícios da imunidade do art. 195, § 7º, da Constituição Federal, basta que se trate de pessoa jurídica sem fins lucrativos e que atenda aos requisitos enumerados no art. 14 do Código Tributário Nacional. A gratuidade não é condição imposta pela Constituição.

21^a A norma veiculada pelo art. 4º, da Lei n. 9.732/98, é inócua, pois concede isenção parcial a uma situação que é imune. Aparentemente, o legislador concedeu um benefício, mas, em verdade, pretende converter uma hipótese de imunidade numa esdrúxula isenção parcial de uma situação não sujeita à tributação.

22^a A sujeição das entidades filantrópicas, que atuam na área da saúde e educação à regra de que o benefício da desoneração da tributação das contribuições, para o financiamento da seguridade social prevista nos arts. 22 e 23 da Lei n. 8.212/91, será "na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial", é também absolutamente inconstitucional.

23^a A norma imunizante contemplada no art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal, não estabelece nenhuma restrição quanto aos destinatários, simplesmente estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinam a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. Assim, é indubitável que todas as operações interestaduais, seja o adquirente consumidor final ou não, estão imunes, afigurando-se indevida a restrição veiculada pela Lei

Complementar n. 87/96, pois estabeleceu que a imunidade somente alcança as operações interestaduais quando os produtos são destinados à industrialização ou à comercialização.

24ª Com a modificação implementada pela Lei Complementar n. 87/96, o legislador ordinário transmudou o sujeito passivo do ICMS, do comerciante para o adquirente, e estipulou que sua incidência passaria a dar-se na entrada e não mais na saída, com o nítido propósito de reduzir o alcance da imunidade contemplada no art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal. Tal manobra atenta contra o preceito imunizante, pois mitiga sua eficácia.

25ª O Congresso Nacional, ainda que na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, ao pretender regulamentar o art. 155, § 2º X, "b", da Constituição Federal, por meio da Lei Complementar n. 87/96, extrapolou os limites da competência que lhe foi outorgada nessa qualidade, pois redimensionou o alcance da referida imunidade, ao restringir o seu alcance somente para as operações interestaduais com produtos destinados à industrialização e à comercialização, excluindo às que destinam produtos a consumidor final.

26ª O Estado brasileiro não poderá, a pretexto de editar lei complementar para regular as limitações ao poder de tributar, pretender definir se a palavra livro empregada no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal alcança ou não os denominados livros eletrônicos, pois tal definição somente poderá ser feita mediante emenda à Constituição, respeitados os parâmetros estabelecidos no art. 60, § 4º, da Carta Magna. Todavia, se eventualmente for editada uma lei com tal finalidade, ter-se-á a seguinte situação: se se reproduzir bem o comando constitucional, em nada se terá inovado a ordem jurídica, o que servirá, quando muito para explicitar o que já estava contido no preceito constitucional, revelando uma conotação meramente interpretativa. Por outro lado, se inovar, restringindo ou ampliando, o alcance do preceito pretensamente interpretado, incorrerá em inconstitucionalidade, porque não é atribuição das leis dimensionarem o conteúdo dos termos empregados na Constituição Federal.

27ª A adoção de medidas restritivas aos incentivos fiscais concedidos à Zona Franca de Manaus, seja na aplicação do direito existente, seja por meio de modificações da legislação infracons-

titucional, implicará acutilamento da diretiva contemplada constitucionalmente de que ela deve ser mantida em todos seus termos pelo prazo certo estipulado no art. 40 do ADCT.

28ª A tributação da Zona Franca de Manaus é marcadamente feita com foros de extrafiscalidade. Destarte, a interpretação das normas que a disciplinam deve ser levada a cabo à luz desse regime, ou seja, de que o fim último visado com a tributação não é arrecadar, mas promover o desenvolvimento local, estimulando, por meio dos incentivos fiscais, os empresários e comerciantes a investirem na região.

29ª A regra do art. 40 do ADCT, não contempla uma hipótese de imunidade, porque ela não descreve as situações que não podem ser objeto de tributação, mas apenas estabelece que as leis infraconstitucionais que contemplavam benefícios fiscais à Zona Franca de Manaus, na data da promulgação da Constituição, não podem, pelo prazo de vinte cinco anos, ser modificadas. O referido preceptivo não encampou o conteúdo das leis que concediam benefícios fiscais à ZFM, simplesmente transmudou-lhe a vigência, que era por prazo indeterminado para prazo certo, e conferiu-lhes o atributo da imodificabilidade, aos menos por meio leis infraconstitucionais.

30ª A regra do art. 40 do ADCT é excepcional, porque estabelece a impossibilidade de se eliminar ou reduzir, por meio leis infraconstitucionais, ao menos pelo prazo de vinte cinco, os benefícios fiscais vigentes para Zona Franca de Manaus, na data da promulgação da Constituição de 1988, mas que não pode ser enquadrada como uma hipótese de imunidade.

31ª As leis que disciplinam a Zona Franca de Manaus são de caráter nacional e suas modificações devem ser feitas pelo Congresso Nacional na qualidade de órgão representativo do Estado brasileiro, vinculando a todos, inclusive os entes de direito constitucional interno, não havendo possibilidade de se invocar contra o exercício dessa competência, violação ao princípio federativo e da autonomia dos Municípios, salvo na hipótese de extração da outorga concedida pela Carta Magna.

32ª A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio, criada pelo Estado brasileiro, com o propósito de desenvolver o comércio, a indústria e a agropecuária local, visando a satisfazer

o interesse nacional de que a região fosse habitada, evitando, assim, eventuais investidas externas na Amazônia. Vê-se, então, que ela foi criada com o finalidade de atender a um interesse nacional que se sobrepõe aos interesses das ordens jurídicas parciais, redirecionando os interesses parciais para a consecução de um interesse maior que é o interesse nacional.

33^o O Decreto-lei n. 288, de 28.02.1967, tem caráter nacional e, portanto, desfruta do regime próprio conferido pela ordem jurídica às denominadas leis nacionais, irradiando efeitos oponíveis contra todos, sobrepondo-se aos interesses das ordens jurídicas parciais, sem que isso implique violação aos postulados do princípio federativo e da autonomia dos Municípios. Assim, toda inovação normativa atinente à regulamentação e concessão de benefícios à Zona Franca de Manaus sujeitar-se-á ao regime próprio atribuído aos atos normativos editados pelo Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro.

34^a A essência da definição de pequena gleba rural para a fruição dos benefícios proporcionados pela imunidade contemplada no art. 153, § 4^o, da Constituição Federal, não está no limite da área, mas na destinação dada ao imóvel. Destarte, se o imóvel não tiver grandes extensões e se o proprietário preencher os requisitos estipulados no referido dispositivo, terá direito aos benefícios proporcionados pela referida imunidade, podendo, eventualmente, questionar em juízo os limites da área fixados pela lei.

35^a O mínimo conceitual da expressão do que é pequena gleba rural contemplado no art. 153, § 4^o, da Constituição Federal, é no sentido de que deve ser considerado como pequena gleba rural, todo imóvel rural que não seja de grandes extensões, explorado pelo proprietário ou com sua família, sem a contratação da mão-de-obra de terceiros, destinada a sua manutenção ou dele e de sua família. Essa é a exegese que melhor se coaduna com a sistemática adotada pelo legislador constituinte de definir, no próprio texto constitucional, o campo impositivo de cada um dos entes tributantes, vedando o legislador ordinário de intervir nessa matéria, à medida que os preceitos imunizantes são normas de incompetência encartadas na Constituição.

36^a O legislador ordinário não é totalmente livre para fixar o limite da área do imóvel rural para os fins do art. 153, § 4^o, da

Constituição Federal, devendo ater-se a parâmetros que não amesquinhem o propósito pretendido com a instituição da referida imunidade, sob pena de violar a Constituição Federal, pois, apesar de ela ter atribuído, numa exegese meramente literal, tal tarefa à lei, sem fazer nenhuma restrição expressa, há os limites implícitos contemplados pela Carta Magna, os quais têm a mesma força prescritiva dos expressos.

37^a A lei mencionada no § 5^o, do art. 153, da Constituição Federal, é instrumento de caráter eminentemente explicativo, pois não tem o condão de, originariamente, definir de forma livre o que é ouro ativo-financeiro e ouro-cambial, cingindo-se a esclarecer o que já está implicitamente consolidado pelo sistema do direito positivo.

38^a A regra contida na parte final do art. 155, § 2^o, X, "a", da Constituição Federal, tem apenas a finalidade de servir de instrumento para a solução de eventuais controvérsias e veicular normas de caráter explicativo, não podendo, a pretexto de definir o que são produtos semi-elaborados, restringir nem ampliar a imunidade assegurada aos produtos industrializados. Destarte, conclui-se que a faculdade atribuída ao Congresso Nacional, na qualidade de órgão legislativo do Estado brasileiro, é bastante restrita, pois limita-se a conferir a possibilidade de editar preceitos declaratórios e veicular normas destinadas a dirimir eventuais controvérsias acerca do que são produtos semi-elaborados.