

AS ENTIDADES E SITUAÇÕES IMUNES

RESUMO

As *imunidades contra* "impostos", constantes das disposições do art. 150, VI, *a, b, c e d*, da Constituição de 1988, combinadas com a "capacidade econômica" ou contributiva, agora juridicizada pelo § 1º do art. 145 da Constituição Federal e sancionada pela *proibição do confisco*, nos termos do art. 150, IV, da mesma Carta Magna.

Introdução

I — Fazemos, em primeiro lugar, uma simples leitura dos textos literais da Constituição, referentes ao ordenamento das imunidades, na ordem dos princípios gerais para os especiais e específicos, grifando as expressões-chaves:

"TÍTULO VI
DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO
CAPÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
Seção I
DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão *instituir* os seguintes tributos:

- I — *impostos*;
- II — *taxas*...;
- III — *contribuição de melhoria*...

§ 1º Sempre que possível, *os impostos* terão caráter pessoal e *serão graduados* segundo a *capacidade econômica do contribuinte*, facultado à *administração tributária, especialmente* para *conferir efetividade* a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos

individuais e nos termos da lei, o *patrimônio*, os *rendimentos* e as *atividades econômicas* do contribuinte” (este parágrafo recepciona e completa o art. 142 do CTN).

“Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

VI — instituir impostos sobre:

- a) *patrimônio*, *renda* ou *serviços*, uns dos outros;
- b) *templos* de qualquer culto;
- c) *patrimônio*, *renda* ou *serviços* dos partidos políticos, inclusive suas *fundações*, das *entidades sindicais* dos trabalhadores, das *instituições de educação* e de *assistência social*, sem fins *lucrativos*, atendidos os requisitos da lei¹;
- d) *livros*, *jornais*, *periódicos* e o *papel* destinado a sua impressão.

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

§ 3º As *vedações* do inciso VI, a, e do parágrafo anterior não se aplicam ao *patrimônio*, à *renda* e aos *serviços*, relacionados

1. Tendo o § 5º do art. 34 das Disposições Transitórias da Constituição de 1988 recepcionado a legislação anterior, “os requisitos da lei” a que se reporta a letra c acima transcrita são em *numerus clausus*, todos e os únicos constantes do art. 14 do CTN, os quais têm de ser atendidos pelas citadas instituições, nestes termos:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.

com *exploração* de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a *empreendimentos privados*, ou em que haja *contraprestação* ou *pagamento de preços ou tarifas pelo usuário*, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

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

“Seção II

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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

IV — utilizar tributo com efeito de *confisco*.”

II — Agora, após essa leitura textual dentro da ordem escalonada dos princípios gerais para os especiais e específicos, passemos ao exame dentro da metodologia heurística, hermenêutica e do esquema da subsunção dentro da indissociabilidade da tridimensionalidade do Direito (fato-norma-valor), para chegarmos ao resultado preciso da *concreção* hermenêutica.

A capacidade econômica ou contributiva

III — Na evolução da Ciência das Finanças Públicas e especialmente da Política Fiscal, de há muito se formou o princípio geral e básico de que, sendo o *imposto*, apenas e caracteristicamente, uma “*captação de riqueza*” por meio da intervenção do Estado na economia dos seus jurisdicionados, este levantamento tem de ser feito na proporção da potência dos haveres de cada contribuinte, isto é, de acordo com a *capacidade contributiva*, que é a *econômica*.

Se o Estado-Fisco tem, como ensina Hugo von Wallis, notável professor e ex-ministro presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha, em Munique, o direito público-constitucional-tributário a essa *participação*, em razão da

obrigação de cada um de concorrer para o custeio dos bens e serviços *públicos*; de outro lado, o Fisco não pode exigir mais do que o razoável e legítimo, isto é, apenas uma *participação*, e esta deve ser proporcional à riqueza do contribuinte, segundo os parâmetros da lei, e que jamais alcance ou absorva a *substância*. Se o Estado tem esse direito constitucional-tributário, de outro lado, o contribuinte também tem o seu *status dignitate* ou direito individual ao bem-estar, à alegria de viver e de poder trabalhar para si e para a sociedade, e as empresas, de auferirem lucros honestos².

De tal sorte que, se o Estado-Fisco exigir mais do que o devido, não somente cometerá *abuso de direito*, *confisco inconstitucional*, como, ainda, se seus agentes atingirem as raízes do *excesso de exação*, com dolo, incidirão estes no crime de *excesso de exação* e respectivas penas criminais (*vide* § 1º do art. 316 do CP brasileiro, com a redação do art. 20 da Lei n. 8.137/90).

Qual é, pois, o parâmetro que deriva da natureza ontológica e teleológica das coisas, para regular e impedir tais exacerbações do fiscalismo, senão o maior e mais feliz princípio geral da “*capacidade econômica ou contributiva*”?

Na Alemanha, onde o grau de elaboração científica do Direito Tributário é universalmente reconhecido como exponencial³, e o princípio da *capacidade contributiva* (*Leistungsfähigkeit, Gleichmässigkeit der Besteuerung*) já mereceu a mais completa elaboração doutrinária mundial; este princípio já está tão arraigado, que vem sendo, *uniformemente*, obedecido pela jurisprudência (o chamado Direito Pretoriano — *Richterrecht*), e por isso até hoje não foi preciso ser juridicizado esse princípio, mesmo porque é um *pressuposto de fato* para a instituição do *imposto* (*Steuer*).

Como acentua o eminente professor e ministro da Suprema Corte Fiscal Heinrich Beisse, mesmo o princípio mais geral da “*consideração econômica na interpretação das leis fiscais*” (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*), que o antigo § 1, seção 2, da Lei de Adaptação Tributária (*Steueranpassungsgesetz*) mandava levar em conta “o objetivo e o significado econômico das leis tributárias e o desenvolvimento das circunstâncias” e que fora primeiramente previsto no Código Tributário do Reich, de 1919 (RAO, § 4), não mais foi

2. Cfr. *Imposto de Renda*, Limites econômicos e jurídicos da tributação dos rendimentos, São Paulo, IBDT/USP e Resenha Tributária, 1981. Desta coletânea são co-autores os Professores Hugo von Wallis (sócio *honoris causa* do IBDT/USP), Ruy Barbosa Nogueira e Paulo Roberto Cabral Nogueira.

3. Cfr. o verbete “*taxation*” no v. 13-14 da *Encyclopaedia of the Social Sciences*, New York, The Macmillan Company, 1948, p. 531 a 541, especificamente p. 540: “Germany possesses the most highly developed and well rounded system of all”.

preciso ser incluído no novo Código Tributário (AO/1977)⁴, tal já é a imanência do princípio da capacidade econômica ou contributiva como pressuposto de fato e informativo da *imposição*⁵.

Embora princípio fundamental, basilar ou pressuposto fático e *sine qua non* para a *instituição*, *pretensão*, *lançamento* e *exigência*, como para a interpretação e aplicação de qualquer *imposto*, não há dúvida que a *juridicização do princípio da capacidade econômica ou contributiva*, especialmente em países onde é renitente o fiscalismo, como o é dentro da Federação do Brasil — cuja epidemia de normas caóticas, sem obediência ao princípio da capacidade contributiva, vinha jorrando os pacotes de decretos-leis e agora as malfadadas medidas provisórias⁶ — é, portanto, da maior necessidade e utilidade pública, não só como ensino científico, mas sobretudo didático, além de garantia normativo-constitucional, e agora disposto, com clarividência, no § 1º do art. 145 da nova Constituição.

Se é verdade que inúmeros países vêm constitucionalmente juridicizando o *princípio da capacidade econômica ou contributiva*, embora *programaticamente*, como se pode ver da anotação abaixo⁷, não podemos deixar de elogiar o Constituinte de 1988 pela inclusão, no portal da Constituição tributária do Brasil, precisamente como princípio geral e compulsório para *imposição*, a *capacidade contributiva*.

A partir dessa normatização, em nível constitucional, do mais relevante e fundamental dos princípios da *imposição*, de agora em diante, não apenas prin-

4. Com colegas do IBDT/USP traduzimos o Novo Código Tributário alemão (AO/1977), que está publicado pela Forense (São Paulo-Rio de Janeiro, 1978).

5. *Vide* a magnífica contribuição do Ministro Beisse, sócio *honoris causa* do IBDT/USP, sob o título “O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã” no livro *Direito tributário* — Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira (coordenador Brandão Machado, São Paulo, Saraiva, 1984, p. 6).

6. *Vide* nosso trabalho “Constituição no país da epidemia das normas”, publicado em várias revistas jurídicas e no v. 6 da série *Direito tributário atual* (co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade complementar à USP, e Resenha Tributária, São Paulo, 1986). Este trabalho também foi publicado pela Ordem dos Advogados de Lisboa, em seu excelente Boletim, porque o Prof. Manoel Pires, de Lisboa, sócio *honoris causa* do IBDT/USP, presente à sua leitura na Mesa Semanal de Debates, na FDUSP, referiu-se à epidemia de normas também freqüente em Portugal.

7. Victor Ueckmar, notável jurista e catedrático, sócio *honoris causa* do IBDT/USP, em sua obra *Principi communi di diritto costituzionale tributario* (Padova, CEDAM, 1959, p. 55 a 57), cita nada mais que os dispositivos de vinte e oito Constituições, que dispõem sobre a capacidade econômica ou contributiva, e todas as disposições são genéricas ou programáticas.

cípio geral fático-científico que já era, passa à mais hierárquica e cogente categoria jurídica, que é a da sua institucionalização constitucional, por meio de tão completa *norma de eficácia plena*, aplicação direta e imediata.

O Sistema Tributário Nacional, pois, acaba de ser enriquecido com novas instrumentalidades e operacionalidade para impedir muitos excessos de fiscalismo.

Senão vejamos: em primeiro lugar, quem quer que conheça os princípios básicos da tributária e tenha vivido a experiência das práticas fiscais no Brasil, sabe que o *fiscalismo*, entre nós, está infiltrado, desde o tempo da "derrama", não só no campo legislativo, mas, sobretudo, e à exaustão, na Administração Tributária. A normatização constitucional do princípio da *capacidade econômica ou contributiva*, agora investido da *hierarquia constitucional*, sem dúvida vai corrigir ou impedir muitos desses errôneos e perversos excessos.

Vejamos alguns exemplos, os mais revoltantes e patentes, que, *desgraçadamente*, é vexatório dizê-los, mas para o progresso científico e transparência da verdade (*Amicus Plato, sed magis amica veritas*), são protestos de ciência e consciência. Citemos alguns:

1. Pela voracidade fiscal, quer no tempo das ditaduras como até agora, muitas normas têm sido expedidas (em todos os níveis), *sabidamente inconstitucionais*, contra a legislação complementar e ordinária, sob o fraudulento argumento de que, enquanto poucos contribuintes têm a coragem ou se dispõem a sofrer os ônus e o desgaste de tempo para reclamar perante a Administração ou contratar advogados e assumir os riscos financeiros e a demora das ações judiciais, a *maioria absoluta* vai pagando os impostos e demais tributos, ainda que *sabidamente indevidos*.

Este é um estado de coisas lamentável!

Basta percorrer-se o excesso e jorro de pacotes de decretos-leis, ainda vigentes, como a maioria das medidas provisórias atuais, sobre tributação, para se constatar quantas "fraudes" estão contidas em tantas normas, criando, pretendendo, lançando e exigindo tributos supinamente ilegítimos.

2. Por causa dessa mole ingente de inconstitucionalidades e ilegalidades, já estamos sofrendo generalizado ambiente de desconforto e de descontentamento dentro da Nação. Fala-se tanto em segurança nacional, bem-estar social, mas constante e excessivamente os próprios governos Federal, estaduais e municipais expedem caóticos atos que atentam contra a segurança jurídico-constitucional.

3. De outro lado, o excesso e a velocidade da expedição de tantos atos normativos, ilegais e contraditórios, estão sufocando os próprios órgãos administrativos judicantes e mais ainda o Poder Judiciário, que nem com o auxílio

de computadores, xerox etc. consegue exercer o controle de legalidade ou atender aos que se aventuram a reclamar ou acionar os milhares de fiscos de tantos Municípios, Estados, e da União!

Pois bem, perante esse descalabro, já é uma luz no fim do túnel a excelente redação completa do § 1º do art. 145 da Constituição, que deverá impedir aos legisladores instituírem falsos *impostos* (que são os tributos mais onerosos), pois nenhum *imposto* poderá mais ser instituído sem que se considere a *capacidade econômica* do contribuinte, ou cujo "fato gerador" e "base de cálculo" não sejam direta ou indiretamente sobre "o patrimônio", "a renda" ou as "atividades econômicas" das pessoas físicas ou jurídicas de direito privado.

Qualquer exigência de *imposto* que incida sobre "situação" ou "relação fática" que não seja expressão de *riqueza*, especificada, qualificada e juridicamente delimitada como "patrimônio", "renda" ou "atividade econômica" do contribuinte será, simplesmente, *nula, nenhuma, inexistente*, por absolutamente *inconstitucional*. É preciso, porém, que todos os habitantes do Brasil, e especialmente os responsáveis pelos destinos da Nação, tenham ciência e consciência de que a Constituição da República Federativa não pode deixar de ser obedecida, tão inteiramente como nela se contém em seu texto e contexto. Ela é a Carta Magna da Nação, é a *Lei Mater*. A desobediência às disposições da Carta Magna, tanto mais pelos Poderes Públicos, gera o descalabro da ordem jurídica.

Assim, todas as imunidades institucionalizadas pelas alíneas *a, b, c e d*, item VI do art. 150 da vigente Constituição da República, atendidas respectivamente as disposições do art. 14 do CTN e as dos parágrafos do mesmo art. 150, são "situações" ou "entidades" que, por suas naturezas (ontológicas) e finalidades (teleológicas), são e estão constitucionalmente reconhecidas como *sem nenhuma "capacidade econômica" ou contributiva*.

Sobre essas entidades, ou sobre o universo de seus bens e atividades ou serviços sem fins empresariais ou lucrativos, não pode incidir e não incide qualquer imposto *in pecunia* (CTN, arts. 3º e 16), porque, nos termos da Constituição e/ou do CTN e de seus atos constitutivos, seus bens e serviços já são afetados *integralmente* ao custeio de suas finalidades essenciais. Isso significa que são cem por cento contribuintes de impostos *in natura* e *in labore* e não poderiam ficar sujeitos ao *bis in idem* nem à bitributação.

Observe-se ainda que todas as disposições *ut singuli* reafirmam essa *vontade da lei constitucional, reiteradamente objetivada em todos os textos categoriais ou instituidores das respectivas imunidades*, pois, além do princípio geral, imperativo e já instrumentalizado do § 1º do art. 145, todas limitam o universo das "situações" (CTN, art. 114) imponíveis e as prefixaram. Somente podem ser objeto do "fato gerador do imposto" (*Steuertatbestand*) e "base de

cálculo" (*Bemessungsgrundlage*) o patrimônio, a renda e os serviços ou atividades econômicas.

Senão vejamos: além de o art. 145, § 1º, da Constituição, como princípio geral, delimitar, como possíveis assentos do imposto, *o patrimônio, os rendimentos, e as atividades econômicas* dos contribuintes, ou seja, como os únicos estamentos para o suporte fático do imposto, todos os demais dispositivos *ut singuli*, reiteradamente, também os especificam pelos mesmos *numerus clausus*:

"Art. 150.
.....
VI —
a) patrimônio, renda ou serviços ...
.....
c) patrimônio, renda ou serviços ...
.....
§ 2º ... ao patrimônio, à renda e aos serviços ...
.....
§ 4º ... o patrimônio, a renda e os serviços ...
.....
Art. 152. ... bens e serviços ...".

Finalmente, para demonstrar a *balbúrdia*, o *caos* ou *epidemia* em que os atos adiante citados estão infiltrando no campo dos impostos e contra a Constituição tributária ou Sistema Tributário Nacional, e atentando contra a federação (CF, art. 1º), basta apontar a pretensão de a União, por meio do Imposto sobre Operações Financeiras — IOF —, já estar *confiscando parte dos investimentos financeiros dos milhares de Municípios e dos Estados da Federação*, pois a União, investindo contra a disposição *literal e imperativa* da Constituição Federativa do Brasil, que reza:

"Art. 150. ... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
VI — instituir *impostos* sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, *uns dos outros*",

por meio de seus funcionários fiscais está exigindo das autarquias, dos Estados e dos Municípios nada mais, nada menos do que o IOF sobre os seus investimentos financeiros.

Este atentado já agora *efetivado* jamais foi visto, mesmo nos períodos de ditadura. É um fato inédito, que infelizmente ficará gravado na história do

Brasil, e que o maior jusfilósofo de nossa Pátria, Professor emérito Miguel Reale, em recente artigo na *Folha de S. Paulo*, chamou de "Eclipse Constitucional".

O que é ainda de estarrecer é que o diretor do Departamento da Receita Federal expediu a Instrução Normativa n. 62, de 19 de abril de 1990, publicada no *DOU*, de 20 de abril de 1990, pretendendo alterar os conceitos expressos da Constituição Federal vigente, por meio destes inacreditáveis termos:

"3. *Enquadram-se* no conceito de aplicações financeiras para efeito da incidência do imposto sobre operações financeiras ...

b) os depósitos *voluntários* para garantia de instância e os depósitos *judiciais*, quando o seu levantamento se der em favor do depositante.

3.1. A incidência de imposto alcança qualquer operação *independente* da qualidade do beneficiário ou da *forma jurídica* da sua *constituição*" (grifos da transcrição).

Em conseqüência e a seguir, um funcionário daquele mesmo Departamento da Receita Federal baixou em 24 de abril de 1990 outro ato, denominado "nota", subscrito por Angenor Manzano, com o seguinte título: "Incidência de IOF sobre operações financeiras de *peessoas jurídicas de direito público*".

Concluindo com os seguintes termos:

"A alegação principal das *entidades federadas* é de que o tributo incide sobre o patrimônio dessas entidades e que, portanto, elas estariam protegidas pela imunidade tributária. A *posição* da Receita Federal, porém, é de que o imposto incide sobre a *aplicação financeira*, e não sobre o patrimônio, pela própria natureza do tributo, ou seja: *imposto sobre operações financeiras*".

Além da tautologia de que o Imposto sobre Operações Financeiras incide sobre "operações financeiras", é muito estranho, senão bizarro, que mais um funcionário do Executivo possa pretender se substituir ao Constituinte ou, pior ainda, pretenda fraudar a *imunidade*, que é categoria constitucional da Federação. A imunidade recíproca, que não só está expressa na alínea *a*, inciso VI do art. 150 da Constituição, mas que imperativamente está em texto *proibitivo*, de eficácia plena, aplicação direta e imediata, não só já excluiu qualquer *imposto*, delimitando e exaurindo o universo dos fatos imponíveis, mas ainda excluindo *qualquer imposto imaginável* até por qualquer fantasia, pois essas *imunidades recíprocas* também decorrem do princípio maior da Federação, que disciplina

a harmoniosa e solidária convivência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios (CF, art. 1º).

Vejo chocar ainda mais o mundo jurídico brasileiro o despacho da Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento, publicado no *DOU*, de 12 de junho de 1990, seção I, p. 11243 a 11245, que aprova o parecer da Procuradoria-Geral, com a seguinte ementa:

“Incidência do IOF sobre operações financeiras de pessoas jurídicas de direito público. Legitimidade da imposição, eis que não abrangida pela imunidade recíproca (art. 150, VI, a, da Carta Federal)”.

Se os milhares de Municípios, o Distrito Federal e os Estados, com base nessas mesmas fraudes à Constituição da Federação, também passaram a se achar com esse falso direito; em vez da velha e tão combatida “guerra tributária” entre os Estados, que tanto prejudicou a Nação e os contribuintes, a própria União, com esse seu gesto juridicamente destorcido, está, ao mesmo tempo, inculcando contra si própria (ou na mesma moeda) a “guerrilha tributária” de todos os demais entes da Federação contra ela, União, pois também poderão instituir “falsos” impostos.

Com a devida vênia, a argumentação com que a douta Procuradoria-Geral conclui seu parecer é juridicamente inadmissível, nestes termos:

“O imposto instituído pela Lei nº 8.033/90 não incide sobre a renda (juros etc.) ou o patrimônio (propriedade de valores), mas sobre as operações de natureza financeira ou relativas aos títulos mobiliários que especifica, inclusive quando praticadas por pessoas jurídicas de direito público”.

Ora, o Código Civil, em seu art. 57, *estatuí*, literalmente:

“O patrimônio e a herança constituem coisas universais, ou universalidades, e como tais subsistem, embora não constem de objetos materiais”.

O excelso Clóvis Beviláqua, nas observações ao art. 43, ensina, sublinhando no original:

“Para o direito, bens são os valores materiais ou imateriais, que servem de objeto a uma relação jurídica”.

Como, pois, pretender-se que o IOF não é uma “captação de riqueza”, levantada do patrimônio?

O pior é que tal confisco contra o patrimônio dos Estados, Distrito Federal e Municípios, por meio de quaisquer impostos, além de infringir escancaradamente a imunidade da alínea *a*, VI, do art. 150 da Carta Magna, atenta contra as literais disposições dos princípios fundamentais da Federação, pois já o art. 1º estatui que “A República *Federativa* do Brasil” é “*formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal*”.

É, pois, evidente que a União não pode exigir imposto de si própria, como não pode exigi-lo da Federação ou dos entes que a integram.

Certamente, com as demais entidades, os outros fiscos, que estão agora também sentindo as garras do “Leão”, hão de dizer, parodiando a célebre expressão “Ainda há juízes em Berlim”, que ainda há juízes no Brasil!

E realmente os há, como se vê, por exemplo, do seguinte despacho do MM. Juiz J. E. Nogueira Mello, da 8ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, que, por sua síntese e ao mesmo tempo seu conteúdo de valor e utilidade como precedente, a seguir publicamos:

Mandado de Segurança.

Processo nº 90.0011349-0/008

Impetrante: Instituto de Previdência do Estado de São Paulo

Impetrado: Delegado da Receita Federal em São Paulo

1. Processe-se. O impetrante é isento de custas.

2. Concedo a medida liminar, já que estão presentes, em seu conjunto, os pressupostos legais que a tornam necessária.

Com efeito, a relevância jurídica é patente, em face da norma constitucional que considera *immune* a impostos o patrimônio, a renda e os serviços vinculados ou decorrentes das finalidades essenciais das autarquias (CF, art. 150, VI, § 2º). Se nem mesmo a lei poderia criar o imposto, o que dizer-se de simples instrução normativa?

Patente também a irreparabilidade do dano, se a medida for concedida a final. Realmente, o impetrante ficará impossibilitado de atender seus compromissos financeiros que, lembre-se, são de natureza *previdenciária, vale dizer, alimentar*. Além disso, o valor elevado da pretendida retenção, devidamente comprovada, dá a medida do dano e de sua irreparabilidade, caso não se concedesse a medida, liminarmente.

3. Nem se alegue a existência, em nosso Direito, de medidas provisórias ou leis que impedem o Juiz de conceder medidas liminares.

Umás e outras implicam restrição ao “princípio da jurisdição”, inscrito no art. 5º, XXXV, da Constituição da República.

Por oportuno, anote-se que a Constituição de 1988 deu ao citado “princípio da jurisdição” maior amplitude do que as Constituições anteriores, proibindo a própria lei de excluir da apreciação do Poder Judiciário uma simples “ameaça a direito”. Que dizer-se, então, de uma “ofensa a direito”?

O referido art. 5º, XXXV, contém norma constitucional de *eficácia plena*, ou seja, só admite a interferência do legislador para explicitar e, jamais, para restringir.

Ora, as medidas provisórias ou leis que pretendam restringir o princípio constitucional da jurisdição são inconstitucionais. Cabe ao Juiz a análise de cada caso concreto. A Constituição da República assim o quis, quando consagrou o princípio da jurisdição como um “*direito ou garantia fundamental*”.

IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS ENTIDADES SEM FINS LUCRATIVOS

- Impostos diretos: IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF.
- Impostos indiretos: IPI, ICMS, IE e II.
- As imunidades contra impostos diretos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, tais como: Santas Casas de Misericórdia, SESC, SENAC, SESI, SENAI e congêneres(*).

CONSULTA

O SENAC — Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e o SESC — Serviço Social do Comércio, por sua Advogada-Chefe das Administrações Regionais no Estado de São Paulo, abaixo assinada, tendo em vista a superveniência de nova interpretação do fisco em processos em andamento, sobre as suas imunidades, vêm solicitar-lhe estudo e parecer complementar sobre o seguinte:

1. Como se pode constatar dos pareceres de V. Ex.^a e das sentenças e acórdãos até do Supremo Tribunal Federal que os acolheram, o SENAC e o SESC, por serem respectivamente instituições “de *educação e de assistência social, sem fins lucrativos*”, e, comprovado como confessadamente reconhecido pelo próprio Fisco nos vários processos, cumprem *religiosamente* todos os *requisitos* exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, *fazem jus à imunidade* contra os impostos sobre seus “patrimônio”, “renda” ou “serviços”, porque tais patrimônio e renda estão integralmente afetados *ao custeio* de suas atividades ou serviços institucionais, todos os quais estão relacionados ou especificados em seus estatutos, decorrentes de leis e previamente aprovados e autorizados pelo Governo Federal (CF, art. 150, VI, “c” e § 4º, e art. 14, I, II e III do CTN).

2. Acontece que o Fisco Municipal de São Paulo, reincidentemente, continua afrontando todos os citados dispositivos constitucionais proibitivos,

(*) Para esta publicação, fizemos alguns acréscimos no parecer original, especialmente para poder auxiliar e defender as Santas Casas de Misericórdia contra tão perversas voracidades fiscais.

auto-aplicáveis, imunitórios e já aplicados pelo Poder Judiciário, como esclarecido pela Doutrina.

Com efeito.

Mediante exacerbado fiscalismo, já apontado por V. Ex.^a como violador da *capacidade contributiva* (CF, § 1º do art. 145) e configurativo da *utilização "de tributo com efeito de confisco"* (CF, item IV do art. 150), a Prefeitura de São Paulo lançou e está exigindo destas entidades sem fins lucrativos IPTU sobre seu patrimônio imobiliário, constitucional e complementarmente *imune*.

Tanto assim é, que o MM. Juiz Titular da 11ª Vara da Fazenda Pública em São Paulo, Massami Ayeda, no Feito nº 79/90, dando integral ganho de causa ao SENAC nesta *ação ordinária declaratória*, por sentença de 03.12.90 adotou os seguintes fundamentos:

"O percuciente parecer acostado pela autora, da lavra do emérito tributarista Ruy Barbosa Nogueira, às fls. 178/201, que *aqui se adota como razão de decidir*, mostra com equilíbrio o panorama fiscal da autora, evidenciando-se que *seu universo de bens não pode ser alcançado pela tributação*, dado que a imposição fiscal em seu patrimônio *implicará em prejuízo às finalidades institucionais*, sendo mesmo irrelevante se a autora não tem diretamente utilizado os imóveis que adquiriu (fls. 3/4).

Assim sendo, *julgo procedente a presente ação e declaro, em consequência, a imunidade tributária da autora no tocante ao seu patrimônio imobiliário ...*" (grifos da transcrição).

3. Porém, ainda o mais grave do ponto de vista processual é que essa perseguição confiscatória não só está afrontando às inúmeras decisões já passadas em julgado, em nome destas entidades, mas lhes vem causando danos, porque além de desviarem suas atividades para pleitos sabidamente *sem fundamento* estão, *renitentemente*, as obrigando a gastos de seus recursos, que, nos termos do item II, art. 14 do CTN, têm de ser *"integralmente aplicados no País, na manutenção de suas finalidades institucionais"*. Seus recursos não podem ser desfalcados por impostos e muito menos por pleitos repetitivos, contra a coisa soberana e definitivamente julgada e notificada.

4. Tal vem sendo a contumácia dos chamados Leões Fiscais, que inúmeros *Procuradores de Justiça e Promotores Públicos* que têm oficiado nesses processos, em defesa do bom direito, da justiça e do SESC e/ou SENAC como vítimas, após os fundamentos expendidos em apoio ao parecer de V. Ex.^a e na defesa dessas proibições constitucionais, já atingiram as raias das mais justas revoltas contra tais *reincidentes* infrações do Fisco, nestes termos:

"é conclusão que se impõe em face dos sólidos fundamentos apresentados pelo douto Julgador para firmar a concessão da segurança, bem assim do erudito parecer anexado aos autos, ou ainda dos argumentos apresentados pelos doutos Promotores de Justiça ofi-
ciantes nos autos" e

"como meio de reparar a *recalcitrância* fiscal em ignorar os vários precedentes jurisprudenciais que *tantas vezes* têm repudiado a pretensão de tributar ..." (Proc. 789/89, 10ª Vara da Fazenda Pública, parecer do Procurador de Justiça, pág. 231, e acórdão confirmando e dando integral ganho de causa ao SESC).

5. Após transcrever os dispositivos capitais do art. 150, VI, alínea "c", da Constituição de 1988, que são os constitutivos da imunidade ao SESC e SENAC, outro ilustre Membro do Ministério Público que oficiou no Proc. nº 502/89 da 1ª Vara da Fazenda Pública, em que o SESC também veio a obter total ganho de causa, depois de demonstrar que tal entidade, *não econômica*, provou a aplicação integral de seus recursos no custeio de suas finalidades institucionais, como estatui a lei, afirma:

"Assenta-se esse regramento no fato de que 'tais associações não têm qualquer conteúdo ou resultado econômico para serem tributados, ou, como se diz na técnica da tributação, não existe física nem legalmente qualquer base de cálculo que é a expressão econômica ou de grandeza do próprio cerne do fato gerador do imposto', expressão de que 'onde nada existe, até o imperador perdeu seu imposto' (veja-se parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, fl. 138)".

"Nesse sentido a variada *gama* de v. acórdãos e sentenças que acompanham a inicial" (fls. 162 a 167).

6. No mesmo sentido, a fls. 141 *usque* 145 do Proc. 633/90 da 3ª Vara da Fazenda Pública também outro protesto e acusação do Ministério Público contra essas repetitivas ilicitudes do Fisco, desprezo ou menoscabo aos comandos constitucionais e afrontas às decisões reiteradas do Poder Judiciário.

7. Para não citar mais tantos fundamentados clamores e indignações, concluímos com os do Promotor de Justiça Dr. José Carlos Machado Carvalhosa Rosa, que várias vezes oficiou nesses procedimentos *reincidentes* do Fisco Municipal de São Paulo.

S. Ex.^a afirma, acusa, fundamenta e *pede punição do Fisco* em seu douto parecer no Proc. nº 502/89 da 1ª Vara da Fazenda Pública, nestes termos:

“Quanto à *irresignação do SESC*, temos que o Fisco Municipal, *mesmo ciente* do uniforme entendimento jurisprudencial quanto à *ilegalidade* da exigência que deu causa ao ajuizamento da ação, ainda assim mantém essa *sua obstinada e injustificada posição*, dando margem a *sucessivos conflitos* que só terminam após esgotadas *todas as instâncias judiciárias*.

Tal insistência, no nosso humilde conceito, bem caracteriza litigância de má-fé, a impor que se *sancione a esse título a apelante ...*” (grifos da transcrição).

8. Veja V. Ex.^a que, além de se tratarem de flagrantes inconstitucionalidades contra os princípios da legalidade e da capacidade contributiva e produção do efeito de confisco, também procedimentalmente estão acarretando escancaradas infrações contra o Código de Processo Civil. Como demonstra o douto Ministério Público, tais procedimentos *reincidentes* provam e configuram a *má-fé litigante*, tipificada e punida pelo Cód. de Processo Civil, que assim estatui:

“Art. 16. Responde por perdas e danos aquele que pleitear de má-fé como autor, réu ou interveniente.

Art. 17. Reputa-se litigante de má-fé aquele que:

I — deduzir pretensão ou defesa contra texto expresso de lei ou fato incontroverso”.

9. A já não bastar todas essas violências, acaba de surgir agora em alguns processos em andamento, sendo três sobre IPTU, um sobre ISS, um relativo a ITBI, e dois sobre IOF, o pior, ou seja, a mais injurídica e estapafúrdia interpretação isolada do § 4º, subordinado ao inciso VI, alíneas “b” e “c”, do art. 150 da CF que, alegando que este parágrafo está em conflito com essas disposições supra-ordenadas, esse § 4º *derroga* as próprias disposições superiores, exigindo que todos os imóveis sejam *ocupados pelas próprias entidades* e estas proibidas de alugá-los e receber rendas, quando tal § 4º não faz nenhuma dessas absurdas exigências, pois está apenas assim redigido:

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

10. Como V. Ex.^a poderá melhor examinar dos processos xerocados e anexos, para não cumprirem as decisões judiciais e continuarem com as citadas contumácias, pretendem que tal impossível derrogação tem como conseqüências, em relação a todos os impostos, os seguintes e aberrantes efeitos:

As citadas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, embora comprovadamente aplicando a integralidade de seus recursos, no País, na manutenção de suas finalidades institucionais (CTN, art. 14, II) e mesmo quando o inciso VI, letra “c”, do art. 150 da Constituição, por isso, lhes garante a imunidade:

— não podem alugar nem usufruir qualquer renda de seus imóveis, nem deixá-los vagos ou sem uso próprio, sob pena de incidirem no IPTU;

— não podem proporcionar lazer determinado em seus estatutos mediante módicas entradas para custeio desse serviço de diversão, que incidirão no ISS;

— não podem adquirir, seja por troca ou por compra, imóveis para integrar seu patrimônio, sem incidir no Imposto de Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (ITBI);

— não podem fazer aplicação financeira de seus haveres patrimoniais para se defender contra a desvalorização da moeda, que incidirão no IOF as respectivas parcelas de seu patrimônio.

Por tudo isso, como já dissemos, é que vimos solicitar a V. Ex.^a estudo complementar e parecer, em relação à interpretação do citado § 4º do inciso VI, alíneas “b” e “c” do art. 150 da Constituição Federal de 1988, tendo em vista todas as citadas disposições textuais dentro do contexto do Sistema Constitucional Tributário Nacional.

São Paulo, 03 de abril de 1991.

(a) Maria Antonieta Machado Antinori
Advogada

PARECER

Preliminar: é óbvio “ululante” que, se o patrimônio e as rendas são “os relacionados”, isto é, estão dentro da *relação* jurídica de *propriedade* dessas entidades, e os serviços são os institucionais, previstos em seus estatutos, o disposto no transcrito § 4º, subordinado ao item VI, alínea “c” do art. 150 da CF é apenas repetitivo, explicativo e harmônico e não derogatório dessas disposições supra-ordenadas, pois estes são, todos eles, os “relacionados”.

Imposto somente pode ser instituído sobre situações econômicas, isto é, expressivas de riqueza

I — Quem tem noção de Direito Positivo ou Dogmática, de Ciência e, sobretudo, de Filosofia do Direito Tributário sabe que o princípio fundante, que rege o fenômeno da tributação, em relação ao imposto é o de que, sendo este, do ponto de vista fiscal ou arrecadatário, única e exclusivamente “captação de riqueza”, somente podem ser assento, base de cálculo do fato gerador desse tipo de tributos, os fatos, situações ou relações fáticas de *conteúdo econômico* ou expressivos de *riqueza*. Somente se pode extrair minério da jazida e nunca do vácuo.

As chamadas imunidades contra *impostos*, que constitucionalmente protegem e garantem a essas entidades não econômicas (assim conceituadas pela dogmática constitucional como sendo, entre outras, as de educação e de assistência social *sem fins lucrativos*, como as Consulentes), não são nenhum *favor* ou *privilégio*.

São apenas explicitação jusfilosófica, científica e didática de que tais instituições, *por serem não econômicas*, estão fora ou excluídas do campo da incidência de quaisquer impostos diretos, isto é, de qualquer imposto que possa desfalcar seu patrimônio, renda ou gravar seus serviços institucionais.

II — É óbvio que, se de um lado, o imposto fiscal ou arrecadatário é apenas uma *participação* do Fisco no *patrimônio*, nas *rendas* e nos *serviços* (estes, como vimos acima, também constitucionalmente só tributáveis quando sejam *atividades econômicas* — vide art. 145, § 1º, “in fine”, da CF, que reza: “atividades econômicas do contribuinte”), é apodítico que, mesmo se o Contribuinte não tivesse protegido tais patrimônios, rendas ou serviços sem fins lucrativos contra a instituição de impostos, jamais estes poderiam ser exigidos ou extraídos de fatos, situações, relações fáticas ou atividades *não econômicas*, *não lucrativos*, *não empresariais*, *não explorativos*, como os exclusivamente humanitários, de amor ao próximo, de educação e assistência social sem fins lucrativos. Poderia ser tributada uma relação de amizade? Nunca.

III — Portanto, antes de mais nada e de examinar a própria estrutura dogmática e escalonada do direito, a partir da Constituição Federal, que “veda” a própria *instituição* de quaisquer impostos que possam desfalcar o universo dos bens ou onerar os serviços dessas instituições não econômicas, suficientemente basta o instituto jusfilosófico da capacidade econômico-contributiva, expressamente inscrito e juridicizado, nas vozes do art. 145 e § 1º da Constituição Federal de 1988 para, “a priori”, afirmar-se e comprovar-se que a apontada e nova interpretação, além de absurda por suas conseqüências, é falsa e tão fraudulenta quanto lesiva, como o está sendo o caso da litigância de má-fé, reiteradamente acusado pelo douto Ministério Público, como conduta ilícita.

— Impostos “in pecunia”
— Impostos “in natura” e/ou “in labore”

IV — Como ensina e informa a História (*vide Histoire de l'impôt*, de Gabriel Ardant, 2 vols., edição Fayard, Paris), antes do advento da moeda o imposto era exigido somente em bens e trabalhos ou serviços. Com o aparecimento desta, apenas continuou a sê-lo integralmente em espécie, entre as tribos selvagens. No mundo civilizado, passou a ser cobrado em dinheiro e excepcionalmente até hoje, tendo em vista certas situações, ainda é expressamente exigido “in natura” ou “in labore”.

Neste sentido, a própria conceituação do Código Tributário Nacional bem sintetiza e reflete o acima exposto, nesta normatização:

“Art. 3º Tributo é toda prestação *pecuniária* compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir ...”.

V — Talvez seja uma das proposições constitucionais mais transparentes, e ao mesmo tempo exemplo perfeito para mais fácil apreensão e compreensão didática, a de que os impostos podem ser exigidos em moeda ou em valores humanos, sub-rogatórios da moeda; são as seguintes vozes da Constituição Federal anterior:

“Art. 178. As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário *gratuito* de seus empregados e o ensino dos filhos destes, entre os sete e os quatorze anos (impostos em bens e serviços), ou a concorrer para aquele fim, mediante a *contribuição do salário-educação*, na forma que a lei estabelecer (imposto em dinheiro)”. Vide na atual Constituição § 5º do art. 212.

Pois bem.

VI — Toda a disciplina constitucional que hoje outorga a *imunidade contra impostos diretos* às entidades de que estamos tratando, não apenas por meio de um só dispositivo (§ 4º do art. 150, como pretendem os novos arautos), mas conjuminada e hierarquicamente pelo art. 150, inciso VI, letra “c”, e § 4º da Constituição e mais os incisos I, II e III e § 1º do art. 14 do CTN, os quais reconhecem e protegem o quê?

— Que tais instituições, além de não terem por objetivo nenhum lucro ou vantagem no sentido interesseiro para poder ser “arrecadado”, mas somente humanitário, são, por natureza e estatuição constitucional, entidades não eco-

nômicas, insusceptíveis de serem contribuintes de impostos diretos em dinheiro;

— Que exercendo tais entidades essas funções paralelas e iguais aos objetivos ou fins do Estado, prestando a ele, Estado, sem qualquer contraprestação, seus serviços “quase públicos” e, para custeá-los, afetando o universo de seu patrimônio e rendas;

— Que, assim sendo, do ponto de vista fiscal e sobretudo financeiro, já contribuindo para o Estado com essa integralidade ou universo de seus bens e serviços, avaliáveis em moeda, pois são *contribuições* ou autênticos impostos “*in natura*” e “*in labore*”, na proporção de 100%;

— Qualquer cobrança a título de imposto direto sobre seus patrimônios, rendas ou serviços não só constitui *bis in idem*, mas ofende as disposições literais do art. 150 e seu item IV da Constituição, que *vedam* à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “utilizar tributo com efeito de *confisco*”.

Ora, como no caso, os Fiscos municipais e o federal já recebem 100% de impostos diretos em bens e serviços (ou como reza o art. 3º do CTN “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”) e voltam a lançar em “bis in idem” e exigir e demandar pelo indevido, é óbvio que tais Leões merecem as sanções do art. 1.531 do Código Civil, que estatui:

“Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressaltar as quantias recebidas, ou pedir mais do que for devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso, o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente do que dele exigir...”

VII — Mas, além da incidência em perdas e danos, acontece que no caso de o indevido, como é, ser imposto, categoria de direito público, cujo lançamento está debaixo do estrito princípio da legalidade e da oficialidade, conforme reitera o parágrafo único do art. 142 do CTN, a exigência de imposto sabidamente indevido, se caracterizada a má-fé ou dolo do agente, configura o crime de *excesso de exação*, como tão bem e fundamentadamente esclarece o grande Professor Catedrático de Direito Penal da Universidade de Minas Gerais, Magalhães Drumond, nos itens 543 a 547 do vol. IX dos Comentários ao Código Penal (Edição Forense, Rio de Janeiro, 1944, págs. 287/590), em relação ao § 1º do art. 316, que assim estatua:

“Art. 316.

§ 1º Se o funcionário exige imposto, taxa ou emolumento que sabe indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:...”

O art. 20 da Lei n. 8.137/90 ainda alterou a redação para:

“§ 1º Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber...”

A luta contra a desumanidade

VIII — No Estado Democrático de Direito jamais poderia o Constituinte juridificar a *desumanidade* ou sequer pensar em, por meio de abuso do poder de tributar, destruir as instituições humanitárias, como prosseguimos a demonstrar.

IX — Sem dúvida, e especialmente, neste período de reimplantação do Estado Democrático de Direito pela nova Constituição cabe não só aos professores, heuristas, intérpretes, procuradores de justiça, promotores ou defensores da sociedade, mas sobretudo aos magistrados que têm o poder e a competência de julgar, dedicarem o melhor de sua habilitação e consciência ao ensino, interpretação e correta aplicação dos novos preceitos constitucionais.

X — No caso, se trata de examinar, dentro da ordem jurídica e na defesa da Constituição, questões da maior relevância como as da filantropia, da educação e da assistência social sem fins lucrativos, que proporcionam acesso e auxílio aos necessitados.

Será que os raros e divergentes membros do Ministério Público e da Judicatura, aos quais também cabe a defesa da sociedade (sobretudo dos fracos contra a prepotência dos fortes), não estão, talvez sem o perceberem, contra o texto e o contexto da Constituição, da legislação complementar e ordinária, afiando mais as garras já aduncas e escancarando mais a bocarra dos insaciáveis e empedernidos Leões Fiscais?

Em consciência não percebem que estão contribuindo para a destruição da filantropia, da caridade, do tratamento médico, da alimentação, da habitação e da instrução dos mais pobres e, portanto, agravando a miséria e o sofrimento em todos os rincões desta Nação? (Se os Leões são feras que não lêem nem a Constituição, seus donos precisam ler, cumprir e fazer cumprir a Constituição e espiritualmente ler as obras de Josué de Castro sobre a Geografia e a Geopolítica da fome, e muito especialmente o *Livro negro da fome*).

XI — Com a máxima vênia, parece que os autores dos pareceres e sentenças contrários também nunca leram as obras do inesquecível Mestre Aliomar Baleeiro, e muito especialmente a mais notável, que são as *Limitações constitucionais ao poder de tributar* (vide 4ª edição, Forense, Rio, 1974), onde trata, “passim” e “ex professo”, dessas imunidades contra impostos que *diretamente* podem desfalcicar e destruir as entidades humanitárias.

Com sua ciência e acendrada consciência jurídica e moral de Advogado, de Professor Emérito, de Parlamentar e sobretudo de Ministro relator de tantos memoráveis acórdãos sobre as imunidades na Suprema Corte do Brasil e da qual foi Presidente, Baleeiro chega a exortar, neste ponto, a fala de seu colega e tão famoso *Justice* Oliver Holmes, nesta frase lapidar, em voz de acórdão na Suprema Corte daquela democracia, precisamente para impedir tais ferocidades fiscais, nestes termos: "O poder de tributar não implicará no poder de destruir, enquanto existir esta Corte" (pág. 271).

XII — É elementarmente sabido que as imunidades contra certos impostos, tal como conceituadas e normatizadas nas constituições do Brasil, decorreram da "construction" e elaboração jurisprudencial norte-americana.

A nosso ver, as obras e os acórdãos de Baleeiro fazem jus a essas fontes tão humanas quanto democráticas. Por isso mesmo e por gratidão aos seus ensinamentos é que a ele dedicamos este livro sobre as *Imunidades* contra impostos.

XIII — Em todos os pareceres e julgados destrutivos dessas imunidades e constantes dos xerox que nos foram enviados, não encontramos uma só leitura ou citação dos livros ou acórdãos da lavra de Baleeiro, quando somente na sua exponencial obra acima citada trata o grande Mestre das imunidades "passim", e ele mesmo assim as indica:

"Imunidade das atividades religiosas, políticas, assistenciais e culturais, 179-193; compreensão, 181, 187; templos, 181-3; partidos políticos, 182, 189; instituições, 187-8; requisitos de lei, 188, 191; jurisprudência do STF sobre, 190-3".

XIV — Todos aqueles que estão investidos nas funções de legislar em matéria de impostos ou de lançar e exigir impostos, de defender os impostos constitucionalmente devidos ou de julgar administrativa ou judicialmente essas intervenções na vida e no patrimônio dos jurisdicionados não podem deixar de examinar, estudar e bem interpretar os princípios, os conceitos e as disposições expressos ou implícitos na Constituição Política, mas, também, da *constituição espiritual do homem*, como, com tanta propriedade, acentua para o caso o notável Jusfilósofo nórdico Otto Brusiin (*vide Über das juristische denken*, na tradução *El pensamiento jurídico*, por Britau, Edições Jurídicas Europa-América, B.A., 1959, pág. 13).

XV — Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio *poder* impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da *competência*, não apenas para impedir a cobrança de imposto (não se trata de uma simples isenção que seria mera dispensa do crédito de imposto devido —

CTN, art. 175), mas vedação "a priori" da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das "*hipóteses negativas de atribuição de competência*", nestes termos:

"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".

Estes requisitos estão em "numerus clausus" especificados nos itens I, II e III do art. 14 do CTN, que é lei complementar, recepcionada pelo art. 34 e § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

XVI — Quais são os impostos que não podem, no caso, sequer ser instituídos pelo Legislador Ordinário?

Como já citamos e cumpre didaticamente esclarecer, são os impostos *diretos*, assim entendidos aqueles que, em razão do seu assento ou base de cálculo ser o "patrimônio", a "renda" ou os "serviços" do contribuinte, a lei fiscal não prevê o direito nem a obrigação de repassar o *quantum* do imposto para terceiros, sendo o sujeito passivo, simultaneamente, *de direito e de fato*, isto é, aquele que não podendo transferir o ônus financeiro é quem assume esse ônus ou tem de suportar a diminuição de seus haveres.

Ao contrário, os impostos *indiretos* são aqueles em que o contribuinte de direito não é simultaneamente o contribuinte de fato; ele é apenas o coletor, antecipador, veículo ou fonte da arrecadação. Repassa ou transfere a terceiro o encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar seus serviços, quando estes são as suas *atividades econômicas* (*vide*, talvez a melhor obra sobre repasse, escrita por Edwin R. A. Seligman, *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt*, trad. Suret, Ed. V. Giard & E. Brière, Paris, 1910. Ainda no atual e universalmente célebre *Steuerrecht*, Tipke/Lang, 13ª ed., Otto Schmidt, Köln, 1991, *vide* pág. 147: *impostos indiretos e diretos*).

XVII — Esta classificação, que é da doutrina universal, está mesmo prevista no CTN, até para efeito de restituição, assim distinguindo, *normativamente*, os impostos indiretos dos diretos:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Assim sendo, os impostos indiretos são como exemplos os que incidem sobre as despesas, gastos, uso ou consumo, como o são o IPI, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Estes, sendo impostos que, por sua natureza, comportam a transferência de seu ônus a terceiros, são indiretos. Apenas serão diretos nas fases finais, em que o utente, o importador ou o comprador seja o *consumidor final*.

XVIII — Quem quer que seja iniciado em Tributária e, melhor ainda, em Filosofia do Direito Tributário (*vide* a obra póstuma de Harold Martin Groves, cujo título é precisamente *Tributaristas filósofos — Dois séculos de pensamento na Grã-Bretanha e nos Estados Unidos — Tax philosophers — Two hundred years of thought in Great Britain and the United States*, The University of Wisconsin, 1974) sabe que os únicos fatos, as únicas situações subjacentes que podem ser base de cálculo do fato gerador do imposto (porque este tributo é apenas “captação de riqueza”) são e somente podem ser os de natureza econômica, expressivos de riqueza e jamais os não econômicos. Portanto e “a fortiori” excluídos os filantrópicos, os desinteressados ou sem fins lucrativos.

XIX — Albert Hensel, tributarista filósofo, na mais notável de todas as obras universais do Direito Tributário, que é o seu *Steuerrrecht*, título que especificamente se traduz em português por *Direito do imposto* e mereceu ser o volume 28 da magnífica e clássica *Enciclopédia da Ciência do Direito e do Estado (Enzyklopädie der Rechts — und Staatswissenschaft*, fundada por Von Liszt e Kaskel, ed. Springer, Berlim, 1933), ressalta bem que o autêntico ou natural contribuinte do imposto é aquele que, *vinculado* ao fato gerador, é o beneficiário da *vantagem econômica*, com a qual pode pagar o imposto, isto é, de cujo enriquecimento o Poder Público pode “captar riqueza” ou sua justa e legítima participação por meio da tributação.

XX — Neste sentido, escrevendo sobre os *limites econômicos e jurídicos do Imposto*, outro notável tributarista com quem há tantos anos temos estudado, que é o Prof. Hugo von Wallis, que durante oito anos foi Presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha, acentua mesmo que o imposto é uma “participação” do Fisco nos *resultados econômicos* do contribuinte. Esta *participação* nesses resultados há de ser *justa e razoável*, apenas “uma parte” que não pode atingir a *substância*, porque produziria o efeito de *confisco*, que é inconstitucional. O

Fisco tem de respeitar a capacidade econômico-contributiva (*Leistungsfähigkeit* — capacidade de prestação). Do contrário o Estado-Fisco retiraria do cidadão-contribuinte (*Steuerbürger*) a *alegria de trabalhar para si e para a sociedade*, obtendo frutos, e retiraria das empresas o direito de obter *lucros honestos* (*vide Imposto de Renda*, Hugo von Wallis, Paulo Roberto Cabral Nogueira e Ruy Barbosa Nogueira, co-edição IBDT/Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1981, págs. 19 a 70).

O significado e alcance do disposto no § 4º, como acessório do item VI, letra “a” do art. 150 da Constituição de 1988

XXI — Como é elementarmente sabido, a lei e especialmente a Constituição raramente dispõem tão-somente por meio de um único dispositivo.

A Constituição é um *articulado de sentido*, contendo não só normas paralelas, mas, sobretudo, hierarquicamente princípios, conceitos e normas, expressos ou implícitos, sobre as situações ou relações fáticas, para disciplinar geral, especial e/ou especificadamente a conduta individual ou as relacionais dos seus jurisdicionados.

XXII — No caso objeto deste estudo, o que temos em vista é, precisamente, esclarecer, demonstrar e convencer o mais didática e fundamentadamente a “*ratio essendi*” dessas imunidades.

Quando o Constituinte outorga e garante às citadas entidades imunidade contra certos e determinados impostos é porque estes desfalcariam seu patrimônio, sua renda ou oneraria seus serviços humanitários ou institucionais.

Tanto assim é que, quando impostos indiretos também possam, com seu ônus, desfalcar esses estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro às atingir como utentes, importadoras para uso próprio ou como consumidoras finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques.

XXIII — Para maior clareza, continuemos a analisar e explicar “as proposições desde o momento pré-legislativo ou constituinte, passando pelos princípios e conceitos jurídicos normatizados, até chegarmos à aplicação na prática” (cfr. a obra de Direito do Imposto e de Filosofia do Direito Tributário do emérito Catedrático de Colônia, sócio “*honoris causa*” do IBDT/USP, Klaus Tipke, que tem precisamente igual intitulação e conteúdo: *Justiça fiscal na teoria e na prática* — Desde a proposição política, passando pelos conceitos jurídicos, até chegar à aplicação na prática (*Steuergerichtigkeit in Theorie und Praxis — vom politischem Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung*, Editora Dr. Otto Schmidt, KG-Colônia, 1981).

O poder de tributar

XXIV — Em que consiste este poder?

XXV — Por delegação do povo contribuinte, investido soberanamente deste poder, cabe ao Constituinte, tendo em vista a natureza das coisas e dentro desta a própria Constituição espiritual do homem integrado na vida em sociedade e atendendo ao pressuposto fático (decorrente da natureza das coisas) da capacidade econômico-contributiva, outorgar e delimitar competências. Como o faz na Federação?

Em nosso regime de Constituição escrita e rígida, descreve, circunscreve e delimita a competência de cada esfera política para instituir ou não seus respectivos impostos.

O caso da imunidade, como reza o texto da Constituição, é limitação por proibição ou vedação, “a priori”, contra o próprio nascimento da competência. É absoluta, porque proíbe desde a estatuição de norma ou hipotetização de incidência. Isto é muito claro para quem tenha noção da tridimensionalidade do Direito (norma-fato-valor).

XXVI — Como ensina Hans Nawiasky, se até o momento pré-legislativo cabe soberanamente ao Constituinte o poder de tributar, a partir do momento em que ele exerce esse poder soberano e o descreve por meio da máxima “lex scripta”, prefixando as diretrizes e delimitações, a soberania abstrata desse poder de tributar fica esgotada e convolado esse poder de tributar em direito escrito de tributar (sintetizamos da *Steuerrechtliche grundfragen*, de 1926, rara obra de Filosofia do Direito Tributário, do Pai do Federalismo, Pfeiffer Verlag, München, pág. 35).

A partir do “scriptum” constitucional ou do ordenamento, deixa de existir a relação de poder, para nascer a do poder da lei fundamental por meio da regência dos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva. De tal sorte que, a partir da Constituição escrita, da sua explicitação pela legislação complementar, como pela disciplinação mais detalhada da lei ordinária, as relações entre o Fisco e os cidadãos-contribuintes passam a ser regidas não pela força ou poder, mas somente pelas relações jurídicas, configuradoras dos direitos e obrigações recíprocos, isto é, de igualdade de partes perante a lei, ou seja, entre Estado-Fisco e Cidadão-Contribuinte. Como ensina o Jusfilósofo Pátrio Miguel Reale, isto resulta da “bilateralidade atributiva, específica do mundo jurídico” (*Filosofia do direito*, 10ª ed., Saraiva, São Paulo, 1983, pág. 51. Na 13ª edição, vide §§ 242/252).

XXVII — Por isso mesmo, o já citado maior conceituador do Direito Tributário de todos os tempos, que foi Albert Hensel, tratando da interpretação e aplicação das leis tributárias, compôs a assertiva de que “a interpretação da

lei tributária não é pró-fisco nem pró-contribuinte, mas *pro lege*” (*Nicht pro fisco und auch nicht contra fiscum sondern allein “pro lege”* — pág. 107 da sua obra exponencial *Steuerrecht*, vol. 28 da já citada *Enzyklopädie*). Ao reverso, no caso consultado, estamos vendo que os Leões pretendem não só interpretar “pro fisco”, mas “contra legem”!

Do imposto e de sua gravosidade

XXVIII — Qual a categoria técnica e a natureza financeira do imposto?

XXIX — Dentre todas as categorias dos tributos (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios), o mais oneroso, aquele que é apenas “captação de riqueza” sem contrapartida, é a do imposto (*vide* CTN, arts. 3º e 16).

Enquanto a taxa é *contraprestacional* (CF, item II do art. 145, e CTN, art. 77), a contribuição de melhoria é *indenizatória* do custo de obra pública que acarrete valorização ao imóvel do contribuinte (CF, item II do art. 145); as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas são *instrumentalidade* de sua atuação nas respectivas áreas (CF, art. 149); as contribuições sociais da seguridade são prêmios de seguro ou financiamento aos respectivos benefícios (CF, art. 195 e § 5º); o empréstimo compulsório é restituível (CF, art. 148): o imposto é o mais gravoso dentre todos os tributos, porque o contribuinte não recebe nenhuma prestação ou compensação direta, o que aliás está expresso no citado art. 16 do CTN.

XXX — Na literatura tributária universal são unânimes os autores em destacar que, além de o imposto ser o mais gravoso dos tributos, é mesmo mais gravoso para os contribuintes do que a expropriação pública, pois nesta o desapropriado recebe indenização para se repor em seu patrimônio (*vide* CF, § 3º do art. 182, § 1º do art. 184), enquanto o imposto é uma *participação* ou *captação de riqueza* por parte do Estado-Fisco, destinada à cobertura das despesas públicas gerais.

XXXI — Ora, se de um lado os textos da Constituição e da legislação complementar, como condição-mor e “sine qua non” para que tais entidades humanitárias sejam *imunes* dos citados impostos diretos (e dos impostos indiretos cujos ônus não possam ser repercutidos ou transferidos quando forem *consumidoras finais*), é a de que, em decorrência de todos os pressupostos constitucionais que a lei complementar da Constituição explícita, estão obrigadas a:

“aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais” (CF, art. 150, VI, letra “c”, “in fine”, e CTN, art. 14, II).

É apodítico que os recursos dessas entidades não podem ser desfalcados por nenhuma distribuição ou pagamento de “qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas”, seja “a título de lucro ou” de “participação nos seus resultados” (CTN, art. 14, I).

XXXII — Isto significa, especificamente, que essas instituições, constitucionalmente, não podem distribuir “lucro” a particulares nem “participação” ao Estado-Fisco a título de imposto, pois o imposto é, tipologicamente, uma participação qualificada pelo próprio art. 16 do CTN, como “obrigação que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como os outros tributos (taxas e contribuições) dependem de atividades estatais que proporcionam resultados ao contribuinte e não unilateral participação monetária do Estado-Fisco, tais instituições não têm imunidade de taxas e contribuições, mas somente dos impostos, porque estes desfalcariam seus haveres e impediriam a aplicação da integralidade de seus recursos aos seus fins institucionais, cuja nobreza ou valor o Constituinte colocou acima dos impostos.

Incentivos de imposto e subvenções

XXXIII — Como já demonstramos pelo Código Tributário da Alemanha, onde não existe o instituto da imunidade, aquele Código chama essa exclusão de impostos em prol dessas instituições de “incentivos de imposto” (pág. 94 deste livro. Vide ainda a rara obra sobre a Sistematização dos incentivos de impostos — *Systematisierung der Steuervergünstigungen*, do novo e atual Catedrático de Colônia, nosso consócio do IBDT/USP, Dr. Joachim Lang, ed. Duncker & Humblot, Berlim, 1974).

Aliás, a maioria dos Países não concede somente incentivos de imposto, mas até subvenções a tais entidades humanitárias. No Brasil várias são as leis especiais da União, dos Estados e dos Municípios que concedem subvenções a várias instituições de ensino e de assistência social sem fins lucrativos, o que demonstra que, ao invés de lhes exigir impostos, ao contrário, fazem jus, constitucionalmente, ao recebimento de auxílios financeiros, cujas verbas são provenientes de impostos arrecadados dos demais contribuintes, e especialmente dos mais ricos, em benefício dos mais pobres, dentro da Justiça Social.

XXXIV — Se tal é a preocupação e o cuidado que o Estado tem para com essas entidades educacionais e assistenciais, que tanto auxiliam o Estado na realização do bem comum, do bem-estar, é óbvio que tais Leões Fiscais estão errônea e inconstitucionalmente atentando contra os próprios fins do Estado, contra o desenvolvimento do País e a “Felicidade da Nação”.

O erro crasso da interpretação isolada do citado § 4º

XXXV — Voltemos, pois, ao calamitoso erro de interpretação do texto isolado do § 4º, que é apenas acessório do item VI, letra “c”, do art. 150 e por meio da qual os Leões Fiscais, renitentemente, querem desfalcocar a integralidade dos já poucos recursos dessas entidades, em prejuízo da comunidade mais pobre.

As Santas Casas de Misericórdia

XXXVI — O caso das Santas Casas de Misericórdia, que em quase todos os Municípios do Brasil se dedicam à mitigação da miséria, é de estarrecer e arrepiar as consciências.

Se as não levar à insolvência, vão levá-las ao estupor ou paralisia.

Estudando este assunto como contribuição à Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, já constatamos que ela recebeu mais de 400 lançamentos de IPTU e ela, Santa Casa, não tem, sequer, verbas para estancar essas sangrias de hematófagos. Ao reverso, tanto carecem de plasma sangüíneo para socorros!

Onde teria nascido essa idéia macabra de que tais instituições, sem fins lucrativos, não podem nem obter rendas decorrentes de aluguéis, nem ter seus imóveis desalugados ou não ocupados diretamente por elas, que terão que pagar IPTU?

XXXVII — Segundo pesquisas no Parlamento em Brasília, constatamos que tão infelizes tentativas decorreram de lobby de Prefeitos e Leões Fiscais que encaminharam o mais estranho anteprojeto, transformado no Projeto de Lei Complementar nº 175, de 1989, cujas propostas, as mais demagógicas e eleicoeiras, chegaram a dispor que as Santas Casas e demais entidades sem fins lucrativos passariam, compulsoriamente, a integrar a propaganda política de candidatos, pois foram redigidos os §§ 1º e 4º do art. 14 de tais formas tão ditatoriais e absurdas que mais parecem com os atos de Calígula ou de Nero na antiga Roma. Além de inconstitucionais, são deprimentes para qualquer brasileiro.

Estão ou estavam assim escritos:

“§ 1º Além dos requisitos estabelecidos nos incisos I a III deste artigo, ficam ainda as instituições de *educação* e de *assistência social obrigadas* a colocar 20% (vinte por cento) de sua *capacidade total* de prestação dos respectivos serviços para serem *utilizados pelo Município* onde funcionar a unidade prestadora dos serviços, *o qual fará a distribuição, gratuitamente* e segundo seus *próprios critérios*, à população em geral”.

XXXVIII — Pode a lei afastar os médicos e atribuir o diagnóstico, a priorização e o socorro aos doentes, acidentados ou feridos, à ignorância e à ânsia politíqueira de milhares de Prefeitos e de seus candidatos?

Seria um *escárnio* ou *escarnecimento*!

Tais desalmados proponentes, que amanhã poderão ser os mais velhos e necessitados, precisam ouvir o apodo de Shakespeare, talvez o maior definidor de caracteres da alma humana: He jests at scars that never felt a wound (*Romeo*, act. I, Scene II): Só escarnece das cicatrizes, quem nunca sentiu o sofrimento da ferida.

XXXIX — Por que tais anônimos autores desse vergonhoso projeto já não confessaram mais transparentemente, nesse § 1º, invés de “à população”, estes 20% se destinariam “à cooptação de eleitores”? À tão pejorativa e chamada *cabala*?

Heureca!

Agora, eis a descoberta de onde os tais novos intérpretes foram buscar a expressão “*ocupados pelas entidades*” — inexistente no § 4º do item VI da letra “c” do art. 150 da Constituição. Pinçaram-na do texto do § 4º do citado maquiavélico projeto “*natimorto*”, que assim esteve redigido:

“§ 4º Só se consideram abrangidos pela imunidade, para os *fins de incidência de impostos* que tenham como fato gerador a propriedade, domínio ou a posse de bens imóveis, os imóveis efetivamente *ocupados pelas entidades* referidas neste artigo, para as suas finalidades institucionais, previstas nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”.

XL — Além da imoralidade das disposições do § 1º que faz corar qualquer brasileiro, este escrito do proposto § 4º revela absoluta ignorância da “razão de ser” dos textos da Constituição, em matéria de imunidade.

Por tudo isto, sem dúvida, é que a Comissão de Constituição e Justiça do Parlamento julgou esse Projeto 175/89 *inconstitucional* e foi arquivado, pois nenhuma lei, nem a complementar, pode ofender a Constituição e esse projeto

era e é uma aberração de fato e de direito.

XLI — Ao contrário de interpretar que a entidade não possa alugar seus imóveis para atender aos custos de suas atividades institucionais, que perderia a imunidade, os citados e dissidentes intérpretes deveriam ler e reler as disposições literais da alínea “c”, VI, do art. 150, que são as disposições *categoriais* ou *substantivas*, instituidoras da imunidade, isto é, descritivas da *hipótese negativa da própria incidência*, que, por meio da imunidade, protegem, precisamente, a *renda* da entidade contra qualquer incidência de imposto direto, tanto quanto ao *patrimônio* e aos *serviços* institucionais, todos *não econômicos* ou *sem fins lucrativos*, mas, ao reverso, exclusiva e integralmente afetados e efetivamente ofertados à população setorial e à geral do País.

XLII — Se as disposições do “caput” do art. 150, VI, e a alínea “c” são as disposições categoriais institutivas ou geradoras dessa imunidade, é óbvio que o § 4º, subordinado ao “caput”, ao inciso e às alíneas, como acessório ou ancilar que é, o parágrafo jamais poderia estar em conflito com aquelas disposições supra-ordenadas, como não está, e, se estivesse, como ensina o grande Mestre Francesco Ferrara em seu famoso volume único do *Trattato* (vol. I, ed. Athenaeum, Roma, MCMXXI, pág. 222), esse § 4º seria fulminado ou natimorto pela *interpretatio abrogans*, em confronto com todas as demais disposições e todo o contexto da Constituição, que lhe são *supra-ordenados*.

Pretender, como alegaram os citados intérpretes, que, “*ab ovo*” desse § 4º, deduziram que essas entidades estão proibidas de obter renda, de alugar, não ocupar para uso próprio ou deixar sem alugar, perde a imunidade, é um discurso oco ou disparate, decorrente daquele projeto já julgado e arquivado pela Comissão de Constituição e Justiça, por ser supinamente inconstitucional.

XLIII — Felizmente para o Brasil, ainda há legisladores, intérpretes e Magistrados neste País para defenderem o Povo Brasileiro contra tais nefandas arbitrariedades e não deixar que pereçam as honestas instituições humanitárias.

Se já invocamos os melhores ensinamentos da história e dos mais sábios autores, em trechos específicos contra o *confisco* e a pretendida *destruição* dessas instituições *não econômicas* e de *fins humanitários*, não podemos deixar de recordar a lição de equilíbrio e de justiça que o Rei da Prússia, Frederico II, o Grande, que viveu entre 1712 e 1786, legou à humanidade, em matéria de Administração, de Governo e de *Justiça*.

Isto ocorreu quando já era ele o imperador e tinha apenas 33 anos. Seu auxiliar procura o pobre e inculto moleiro, que tendo como sustento a propriedade agrícola, vizinha aos jardins do Palácio, propondo-lhe a compra, para aumento dos jardins imperiais. Este lhe respondeu que não a queria vender. Perguntado se por nenhum preço, respondeu que não a vendia. O áulico ameaçou-o de que o Rei, dentro de sua potestade, podia arrebatá-la sem nada

pagar. O moleiro teve a coragem e segurança de lhe responder que havia Juízes e a Suprema Corte em Berlim. Conhecedor do fato, o Rei muito se regozijou, pois um simples moleiro, seu súdito, sentia segurança e confiava no poder da lei, da sua interpretação e aplicação pelo Poder Judiciário. O moleiro não foi molestado.

Se até o Rei se orgulhava do Poder Judiciário, como se admitir que no Brasil de hoje, que ostenta um Estado Democrático de Direito, possam ainda existir tais indigitados agentes, empregando as mesmas artimanhas caducas, ditatoriais e maquiavélicas de “*a lei, ora a lei*”, contra o *bem comum* da Nação?

Frederico, o Grande, ao contrário do Príncipe de Maquiavel, apoiava-se na famosa sentença de que “O Príncipe não é Senhor Absoluto, mas é exclusivamente o Primeiro Servidor de seu Povo”. (Cfr. *Encyclopaedia Britannica*, verbete Frederik II.)

XLIV — Neste sentido, devem as Consulentes prosseguir em suas defesas, pois, além de todos os juízes que já lhes deram ganho de causa, além de já ter sido arquivado o malfadado Projeto nº 175, de 1989, por *inconstitucional*, o eminente Ex-Ministro e Senador Roberto Campos apresentou substitutivo a outro Projeto de Lei Complementar do Senado nº 168, de 1989, o qual já foi aprovado em 05.12.90 pela Comissão de Direito Econômico (CDE), encontrando-se na Comissão de Constituição e Justiça.

A nosso ver este substitutivo traz a precisa e exata explicitação das imunidades contra impostos em relação às Santas Casas, SESC, SENAC, SESI, SENAI e semelhantes.

XLV — Deste projeto, cujo texto integral obtivemos xerox no respectivo serviço do Senado, transcreveremos todo o art. 6º, que interpreta, no mesmo sentido de nossos citados pareceres e livro, a matéria consultada, nestes clarividentes termos:

“Art. 6º A imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, de que tratam as alíneas *b* e *c* do item VI do artigo 150 da Constituição Federal, diz respeito aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais, ou próprias da sua natureza, assim entendidos os que incidam sobre:

I — os bens do patrimônio da entidade destinados ao exercício das atividades com que realiza suas finalidades essenciais, os utilizados como fontes de renda aplicada na manutenção dessas atividades e os que delas resultem;

II — os serviços prestados como meios, ou no processo, de realizar essas finalidades; e,

III — as rendas derivadas dos bens e dos serviços referidos nas alíneas anteriores.

§ 1º A imunidade prevista neste artigo está condicionada à observância dos seguintes requisitos por parte das entidades nele mencionadas:

I — não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

II — aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III — manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão e de demonstrar a efetiva aplicação dos recursos referidos no inciso anterior.

§ 2º A não-observância de qualquer dos requisitos indicados no parágrafo anterior ou de outros que lei complementar estabelecer acarretará a suspensão, pela autoridade competente, do gozo do benefício”.

XLVI — Por todo o exposto, embora o texto acima ainda seja de projeto, a nosso ver, por seu conteúdo interpretativo e explicativo dos textos e do contexto da Constituição de 1988 e natureza de Lei Complementar, deixa clara e detalhadamente desconstituídas todas as citadas pretensões que, no dizer do próprio Ministério Público, retratam litigância de *má-fé* e responsabilidade pelos danos a serem apurados.

Este é nosso parecer, s.m.j.

São Paulo, 11 de junho de 1991.