

## Imunidade ao Poder Impositivo

### Consulta

Os ilustres juristas Dr. Francisco Regis Cayres Pinto e Carlos Nasser, em nome da Fundação de Assistência Social Sinhá Junqueira, anexando os Estatutos dessa entidade e;

Por xerox os vários autos de infração e as peças dos autos de execução fiscal para cobrança de ICM, multas, correções monetárias, juros e demais acréscimos contra essa instituição de Assistência Social, nos honram com pedido de estudo para, de acordo com nossa convicção, darmos parecer sobre a legalidade ou ilegalidade de tais atos fiscais.

Esclarecem em seu pedido formal de 18 de setembro de 1985 e comprovam, mediante completa documentação oficial, inclusive com texto integral de acórdão unânime do Supremo Tribunal Federal, que desde sua fundação, esta instituição foi e é reconhecida como de Assistência Social.

Como tal encontra-se subsumida nos preceitos do art. 19, III, *c*, da Constituição da República e no fiel cumprimento de todos os *requisitos* constantes do art. 14, itens I, II e III, do Código Tributário Nacional, em razão do que nem aos legisladores ordinários é permitido *instituir* qualquer *imposto* que *incida* sobre o patrimônio, as rendas ou os serviços desta instituição, porque todos estes são afetados à direta promoção e custeio da Assistência Social, a qual é o seu único objetivo estatutário.

Após o exame de toda a documentação, pesquisas e estudo, elaboramos o parecer que se segue, com os fundamentos, a convicção e a fé de nosso grau.

### Parecer

A imunidade ou exclusão de qualquer “imposto”. O *imposto* como *captação de riqueza* e a soberania do alcance da *absoluta proibição* que o *poder constituinte* estatuiu, para que *nenhum imposto* possa ser criado sobre o patrimônio, as rendas e os serviços das “instituições de assistência social”.

I – É elementarmente sabido que dentre as espécies dos tributos, que são os impostos, as taxas e as contribuições, o *imposto* é o mais oneroso para o contribuinte e desvinculado de qualquer contraprestação individualizável por parte do Estado. Esta conceituação está mesmo contida na própria *qualificação normativa* do Código Tributário Nacional, o qual reza:

“Art. 16. *Imposto* é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estadual específica, relativa ao contribuinte.”

Enquanto a taxa é contraprestacional; a contribuição de melhoria indenizatória de custos e as contribuições parafiscais são custeios de prestações, o *imposto*

*fiscal ou arrecadatório* é apenas captação de riqueza na razão da capacidade econômica do contribuinte.

O imposto é mais oneroso do que a própria *desapropriação*, porque esta, embora implique a perda da propriedade, o expropriado é reposto em seu patrimônio pela indenização ou justo preço.

II – Assim sendo, isto é, sendo o imposto uma sangria no patrimônio, nas rendas e nos resultados dos serviços dos jurisdicionados, na razão ou proporção de sua capacidade econômico-contributiva, não seria possível que o Estado, de um lado reconhecesse e desse conformação jurídica e mesmo exortasse o advento de “instituições de assistência social” sob as condições onerosas de entregarem, *antes de qualquer imposição*, todo o seu patrimônio, rendas e serviços *a título de imposto in natura e in labore*, ainda pudesse exigir-lhes, além desses 100%, mais ainda, e como *bis in idem* ou *confisco*, impostos em dinheiro, de maneira direta ou eventualmente indireta, e mais todos os ônus das obrigações acessórias decorrentes de adiantamentos de impostos, autolançamentos e escriturações, guias de recolhimento etc.

Quaisquer exigências de impostos, quer *economicamente* chamados de diretos ou de indiretos, mais os ônus das respectivas obrigações acessórias e os riscos das multas, moras, juros, correções monetárias e adicionais, seriam *desfalque* à *assistência social*.

III – Por tudo isso, e para impedir tais desfalques, o Constituinte, por meio de normas da suprema hierarquia vertical das leis, estatuiu, *sem qualquer restrição a imposto direto ou indireto*, literalmente a todos os legisladores das diferentes esferas políticas da Federação, a seguinte, absoluta e imperativa *proibição*:

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

III – Instituir imposto sobre:

c) o patrimônio, a renda ou os serviços [...] *de instituições* [...] de assistência social, observados os requisitos da lei.”

IV – Esta lei, com o caráter de lei paraconstitucional e de *aplicação direta* desses dispositivos constitucionais e ainda com fundamento no § 1º do art. 18 da Constituição é o Código Tributário Nacional que, como já esclareceu com toda procedência o atual Ministro Presidente do Supremo Tribunal Federal, Moreira Alves, nem a lei complementar poderia discriminar ou restringir quais impostos estariam ou não dentro dessa imunidade, pois a Constituição não fez nenhuma distinção entre impostos diretos ou indiretos (RT 533/241). Seria *inconstitucional* se fizesse tais restrições. À *lei complementar* coube estabelecer, como estabeleceu, *apenas e tão só*, os *requisitos* a serem “observados”, os quais estão sendo rigorosamente cumpridos pela ora Consulente, nos seguintes termos:

“Art. 14. O disposto na alínea c [...] é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

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.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode *suspender* a aplicação do *benefício*.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do art. 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos *nos respectivos estatutos ou atos constitutivos*.”

V – Portanto, sem sombra de dúvida, nem a Constituição, nem a lei complementar permitiram, como não permitem, que o legislador faça, ou possa fazer, qualquer discriminação entre imposto direto ou indireto para efeito de fraudar ou limitar a *imunidade* como categoria constitucional que é, contra *quaisquer impostos*.

A “classificação” teórica entre impostos diretos e indiretos não é, nem constitui *nenhuma qualificação jurídico-normativa e muito menos constitucional de impostos*, para que pudesse ser oponível a *qualificação constitucional normativa* dessas instituições, dos impostos ou do conteúdo e alcance da *incindível* e integral *imunidade* contra qualquer imposto.

VI – Observe-se ainda, e desde logo, que a cláusula do texto constitucional estatui a *imunidade* subjetiva para essas instituições e, para incluir nessa imunidade todo e qual quer imposto, estatui, de modo *objetivo* e *exaustivo*:

“É *vedado à União*, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] *instituir* imposto sobre:

[...] o patrimônio, a renda ou os serviços [...] de instituições de assistência social [...].”

Portanto, nenhum imposto, dos constantes de toda a cédula da especificação constitucional dos impostos existentes no Brasil, quer de qualquer outro imposto que venha a ser instituído, jamais pode ou poderá *incidir*, ser lançado ou exigido de tais instituições porque, sendo o imposto *captação* de riqueza do patrimônio, da renda ou do resultado dos serviços, não pode sequer ser instituído sobre essas situações ou relações fáticas constitucionalmente juridicizadas como assistenciais e imunizadas.

Assim, por exemplo, nenhum imposto pode ser instituído, seja de que espécie for, sobre os bens móveis, imóveis ou direitos deles decorrentes enquanto permaneçam, entrem ou saiam desse patrimônio *immune*, quer por meio de venda, de compra, de doação, de dação em pagamento, de consignação, de comissão etc., de tal forma que esse patrimônio existente ou quaisquer mutações deste não são nem podem ser objeto de imposto, porque já estando ele integralmente afetado à manutenção da *assistência social*, está imunizado contra quaisquer impostos.

Precisamente para afastar o erro crasso dos que, citando o art. 6º, § 1º, II, do Decreto-lei n. 406/1968 que *nunca incluiu*, como não poderia ter incluído nessa

“imposição” as empresas ou usinas *das instituições de Assistência Social* para pretenderem exigir ICM mediante falsa “analogia” (seja *facti*, *de legis* ou *de juris*, mesmo porque o § 1º do art. 108 do CTN proíbe “o emprego da *analogia* para *exigir* tributo não previsto em lei”); basta a leitura do voto vencedor de Moreira Alves no STF, para se ver que esse sofisma já foi afastado<sup>1</sup>. Com efeito.

No citado acórdão que se encontra integralmente publicado na RT 533, páginas 238 a 243, o notável humanista e Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, atual Presidente da Suprema Corte do Brasil, José Carlos Moreira Alves, deixou esclarecido e decidido, *definitivamente* do ponto de vista constitucional dessa *imunidade*, após aprofundadas e irrespondíveis premissas demonstrativas da desnecessidade de leis concedendo ou revogando isenção, porque a “vantagem” é estatuída pela Constituição; é gozo de *imunidade*. Este voto *vencedor* do Relator Ministro Moreira Alves é do seguinte teor:

“Não há, pois, que aplicar critérios de classificação de imposto adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão de imunidade.

Nem se pretenda que a cláusula final – ‘observados os requisitos da lei’ – da letra ‘c’ do n. III, do art. 19, da CF, permita à legislação complementar ou ordinária estabelecer, direta ou indiretamente, *quais os impostos abarcados pela imunidade e quais os que estão fora de seu âmbito*.

Essa cláusula diz respeito *não a isso*, mas, apenas, aos *requisitos* que as instituições de educação e de assistência social devem preencher para que *mereçam o beneplácito constitucional*. Por isso mesmo, o art. 14 do CTN, ao se referir a tais requisitos, se limita a determiná-los em relação ao que deve observar a instituição para gozar da vantagem constitucional [...]. Em face do exposto [...] dou *provimento [...]*.”

VII – Como já vimos, o pagamento de *imposto* não cria para o Estado nenhuma obrigação de prestação específica ao contribuinte, isto é, o Estado, ao exigí-lo com base ou fundamento em seu *jus imperii* somente capta sua participação na riqueza do particular segundo as regras da legalidade posta, quando, no caso, a legalidade *in civitate posita*, a partir das literais disposições constitucionais proibiu, ou vedou-lhe, a *própria faculdade* de criação de impostos sobre tal instituição porque, *antes* dessa *imposição* ou *participação*, ela já afetou toda sua riqueza à manutenção e custeio daquelas obrigações prioritárias do próprio Estado, numa posição mais altruística do que a daquele que paga a dívida de terceiro, pois este se sub-roga no direito do credor, enquanto a instituição de assistência social se satisfaz em só praticar os atos de utilidade pública, de benemerência ou de filantropia, auxiliando ao Estado e mitigando a carência da pobreza.

<sup>1</sup> É óbvio e transparente que o citado item II se referindo a “*sociedades civis de fins não econômicos*” não incluiu nem qualificou como contribuinte de ICM as *fundações ou instituições de assistência social*, com *fins de utilidade pública, beneficentes e filantrópicos*, mesmo porque se o tivesse feito, nesse particular, seria disposição natimorta de decreto-lei, esboroada contra a literal *estatuição proibitiva* do art. 19, III, c, da Constituição da República.

Se o Estado, dentro desse contexto, pudesse dispor da mais onerosa espécie tributária que é o *imposto*, e pudesse qualificar tal instituição ainda como *contribuinte de imposto* (o que o texto constitucional proíbe), exigindo-lhe, além dos 100%, dinheiro a título de imposto, estaria praticando escancarado *confisco*, com o que destruiria as existentes e impediria o advento de instituições de *assistência social* ao arrepio tanto da Constituição como da legislação complementar que conformam a Carta Magna do Povo e das instituições de Assistência Social.

Com efeito.

### **A sensibilidade e a solidariedade do ser humano. O senso comum do direito e a intuição do homem. A ciência e a consciência na arte de tributar**

VIII – Qual o ser humano e, “a fortiori”, qual o jurista ou humanista que seria tão insciente e impedernido que pudesse admitir que o Estado se prevalecesse da sua *potestade* para legislar no campo *impositivo* e instituir, exigir ou retirar, a título de *imposto* e a desfalque do patrimônio, das rendas e dos serviços já *afetados* à assistência social para impedir, prejudicar ou desfalcar a assistência social?

IX – Não só pelo princípio da solidariedade, mas sobretudo da justiça social e da equanimidade, mas ainda pelo próprio senso comum do direito (*commom sense in law*), congênitos na intuição do ser inteligente ou humano, ou, ainda, com maior razão e reflexão, no saber e consciência dos que tenham elementares conhecimentos e experiência da *arte de tributar*, e óbvio que “as instituições de assistência social”, como entidades sem fins lucrativos, ou melhor, com *fins de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicos* são e estão *excluídas* de *quaisquer impostos* porque o *imposto* é apenas *captação de riqueza* do patrimônio, das rendas ou dos serviços autônomos ou profissionais *dos particulares*, em proporção do índice da respectiva *capacidade econômico-contributiva*.

Tais instituições não são empreendimentos econômicos e *não têm* nenhuma capacidade contributiva porque previamente *afetaram* toda sua riqueza àqueles fins estatais mais valiosos do que os impostos e, prioritariamente sub-rogatórios dos impostos.

Além de tais entidades não terem a natureza nem a qualificação jurídica de empreendimentos econômico-privados ou *lucrativos*;

Ao reverso, a sua qualificação jurídica é de entidades de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas, em razão da qual a própria Assembleia Constituinte, como representante do povo e dos cidadãos-contribuintes as declara, reconhece e constitucionalmente lhes outorga o *status dignitatis* de entidades *imunes* a *quaisquer impostos*.

As entidades assistenciais são e estão *excluídas* do alcance do próprio *poder impositivo* do Estado-Fisco e, portanto, da própria *competência impositiva* de quaisquer dos legisladores ordinários da Federação.

X – Ora, se por meio da juridicização do poder, estatui o Poder Constituinte, dentro do *direito constitucional*, a *imunidade* de tais instituições em relação a qualquer imposto, é porque reconhece serem tais entidades os únicos contribuintes que, *voluntária e institucionalmente*, antes de qualquer *imposição*, já *contribuem* com

todo o seu patrimônio, as suas rendas e os seus serviços a título de *imposto* “in natura” e “in labore” ao *Estado*, que é *tributário*, precisamente para promover o bem estar da comunidade.

#### XI – Mais ainda.

Tais instituições, além de fazerem antecipadamente toda essa doação de 100% ao Estado, submetem-se ainda a todas as condições onerosas e de controle estatal *nos termos da Lei*; e, ainda, oferecem ao *donatário* todo o trabalho de gerir, administrar e aplicar, *por conta própria* e ordem do Estado, todo esse acervo que doam aos fins sociais a que institucional e estatutariamente se propõem.

Não há dúvida que, em tese, ou teoricamente, o *imposto* se destina à cobertura das *despesas gerais do Estado* e quando o resultado dessa receita seja bem administrado e honestamente aplicado pode, e deve, em parte, atender à *Assistência Social*.

XII – Entretanto, só no serviço burocrático de imposição, fiscalização e arrecadação dos impostos é notoriamente sabido que o Estado gasta a maior parte da própria arrecadação do imposto, porque, como ainda é sabido, a gestão estatal é a mais burocratizada, morosa e dispendiosa.

Quem quer que leia as obras monumentais sobre a história, a sociologia, a psicologia e a moral do imposto, como por exemplo:

A *Histoire de l'impôt*, desde a antiguidade até o futuro século XXI, de Gabriel Ardant (2 vols., edição Fayard, Paris, 1971); a *Theorie sociologique de l'impôt*, do mesmo autor (2 vols., edição S.E.V.P.N., Paris, 1965); a *Teoria geral do imposto* de Günter Schmölders (a quarta edição de 1965 foi completamente atualizada, vide *Allgemeine Steuerlehre*, Duncker & Humblot, Berlim); *Problemas de psicologia financeira* de Schmölders e Dubercé (Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1965); *de moralidade, segurança e divisão de poderes como elementos do Estado de Direito* (Sittlichkeit, Rechtssicherheit und Gewaltenteilung als Elemente des Rechtsstaats, de Wilhelm Hartz, edição Otto Schmidt, Colônia, 1959) ou ainda, todos esses verbetes, no melhor dicionário mundial do Direito Tributário e das Ciências Fiscais (*Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften*, 2. ed., 1981, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München und Bonn, com a colaboração de 86 dentre os maiores autores, com 1500 verbetes);

Poderá constatar que nos países civilizados *como o Brasil*, cada vez mais se reconhece a magnificência das entidades de utilidade pública, beneficentes ou filantrópicas e a sua função benemerita, não só para a humanidade pobre, mas pela sua ajuda ao Estado Social-Tributário.

XIII – Como já vimos, se a entidade de Assistência Social já contribui com 100% de sua riqueza a título de impostos *in natura* e *in labore* e evita os gastos e até os desperdícios burocráticos do Estado, fazendo chegar, *efetiva e diretamente*, aos mais necessitados, a Assistência Social que custeia;

É evidente que, instituir, impor e exigir direta ou indiretamente, *qualquer imposto* ou obrigações acessórias e onerosas do imposto em relação a tais instituições, não só constituiria *confisco* por excederem os 100% que já oferecem ao Tesouro, mas *desfalque à Assistência Social!*

XIV – Esta foi, e é, a *valorização axiológica* acima e excludente do imposto, que a Assembleia Constituinte, sábia e tradicionalmente incluiu nas Constituições da Federação, por meio de *estatuições proibitivas* no ápice da *lei fundamental*, excluindo o próprio *poder impositivo* dos legisladores ordinários, por meio da categoria jurídico-constitucional da *imunidade* dessas beneméritas instituições a *quaisquer impostos*, porque, antes da própria *imposição* elas já afetaram toda sua riqueza à assistência social, não subsistindo um centavo para ser *captado*.

Como a sabedoria da *arte de tributar*, desde os mais remotos tempos e procedentemente afirma: *onde nada existe, até o soberano perdeu o seu direito ao imposto* (*Wo nichts ist, hat selbst der Kaiser sein Recht verloren*).

**A compra de matéria-prima (cana em caule) para integrar o patrimônio da entidade de assistência social e produzir açúcar e álcool a ser vendido como parte de seu patrimônio e obter resultados destinados ao custeio da assistência social. Operações de compra e venda imunes do ICM**

XV – Vista a “ratio essendi” da absoluta proibição constitucional ou integral *imunidade* contra quaisquer *impostos* em relação às instituições de *assistência social*, vejamos se, por meio de *normas inferiores* ou mesmo por meio de considerações de ordem econômica circunstanciais, eventuais, aleatórias ou “a priori”, seria possível ser exigido das instituições de *assistência social* imunes, o imposto alcunhado de “indireto” e que pela *qualificação normativa-constitucional* (Constituição, art. 23, II) não é indireto, porque diretamente *incide sobre* as

“operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes [...]”

XVI – Mais ainda.

Vejamos se, tendo o legislador estadual, baseado em convênio entre os Estados-membros, revogado a *isenção* do ICM que era reconhecida e outorgada à ora Consulente (Decretos n. 17.953/1981 e n. 18.345/1983) e criado o regime do “*diferimento*” da *incidência* sobre a fase da produção e venda da cana em caule que, como matéria-prima a Usina da ora Consulente adquire de terceiros, poderia esta instituição imune ser transfigurada em sujeito passivo (CTN, art. 121) e ao arripio da Constituição ser requalificada como “contribuinte responsável” (CTN, art. 121, parágrafo único e inciso II) para *pagar* o ICM que seria devido em razão da incidência na fase ou fases anteriores e *acumuladas* na venda do açúcar ou álcool por ela produzidos (de sua posse e propriedade e como parte integrante de seu patrimônio imune) e, ainda, por meio de segunda requalificação subsumida à categoria de *contribuinte* (CTN, art. 121, parágrafo único, inciso I), para ser obrigada a todas essas *incidências*.

XVII – É apodítico que nunca a instituição de assistência social precisou de qualquer “isenção” do ICM por parte dos convênios interestaduais ou de legislação de Estado-membro, inferior à Constituição, para não ser, como não é, *sujeito passivo* de qualquer imposto, seja a título de contribuinte, de responsável ou de substituto, porque a entidade assistencial sendo constitucionalmente *imune*, está

situada fora do campo de qualquer incidência de imposto (vide Categorias especiais da técnica de tributação: incidência, não incidência, isenção e imunidade, cap. XI de nosso *Curso de Direito Tributário*, 5. ed. Saraiva, 1980, p. 169/179 e representação gráfica à p. 172).

A *isenção*, como estatui o CTN, é apenas uma exclusão do *crédito* tributário, vale dizer, da *obrigação de pagamento* de imposto quando *devido* pelo contribuinte ou responsável, pois assim estatui o CTN:

“Art. 175. Excluem o *crédito* tributário:

I – a isenção.”

XVIII – É Óbvio que sendo a instituição de assistência social *immune* a impostos e, em relação a ela não podendo nenhum legislador ordinário sequer instituir imposto; não podendo existir o *prius* da incidência em relação a ela, não precisa lhe ser dada “isenção” da obrigação ou crédito como um *posterius*, simplesmente porque nem aquele, como este, jamais existiram ou existem.

A “isenção” que lhe foi concedida não era sequer necessária porque *constitucionalmente* sempre esteve *immune* e é sabido que a *imunidade* é uma *não incidência*, assim qualificada pela Constituição Federal e no caso com o reforço de uma *imperativa proibição constitucional* aos próprios legisladores ordinários.

A única explicação que se pode entender da ideia e inclusão da *isenção* na legislação revogada, como ensina o atual e maior Mestre de Ciência das Finanças Públicas e de Direito Tributário da Espanha, Fernando Sainz de Bujanda, é a de que essa *isenção* era, como foi, *didática*. Dirigia-se aos funcionários fiscais e aos contribuintes para lhes explicar que tais entidades de assistência social não deveriam, como não devem, ser obrigadas a contribuir com imposto em pecúnia.

O conteúdo desse ensino, embora por meio de *isenção* desnecessária ou superfetação, continua no que contém de didático, isto é, que o próprio Fisco reconhecia que tais entidades não podem ser contribuintes, nem responsáveis por impostos em dinheiro (ICM), porque toda sua riqueza, antes de qualquer incidência, imposição ou captação estava, como continua, doada a título de imposto *in natura* e *in labore* ao próprio Estado.

XIX – Acontece, porém, que ao revogar a isenção despicienda, o Fisco estadual ignorou as disposições constitucionais proibitivas e não só passou a exigir ICM sobre as vendas das mercadorias do patrimônio da ora Consulente, mas ainda criou o regime do “diferimento”, de tal forma que está inconstitucional e *exacerbadamente* exigindo dessa instituição *immune* não só o ICM sobre a saída das mercadorias de seu patrimônio mas também está *cobrando dessa instituição o imposto incidente* até sobre a fase ou fases anteriores, cujos contribuintes só poderiam ser os produtores-vendedores da cana em caule ou intermediários dessas operações.

Assim, por meio do chamado “diferimento” *da incidência*, requalificou, *inconstitucionalmente*, a instituição *immune*, para efeito de considerá-la *duas vezes* como “sujeito passivo”.

Primeiro a pagar o ICM *incidente* na fase ou fases anteriores, que seriam devidas pelos produtores ou intermediários, fornecedores ou vendedores de cana

em caule, ou seja, como pretendo “sujeito passivo” da obrigação principal como “contribuinte responsável”, enquadrando-a, inconstitucionalmente e à força, no item II do art. 121 do CTN, sob a falsa imputação de “substituto” ou *devedor de imposto* devido por terceiro.

Em segundo momento e, ainda, ao arrepio da Constituição, o Fisco estadual a subsumiu novamente ao mesmo art. 121 (agora item I) e novamente como “sujeito passivo” com as vestes impossíveis de “contribuinte” direto. Esta segunda inconstitucionalidade também é flagrante, pois é precisamente a *relação pessoal e direta* da instituição de Assistência Social com o fato ou situação que gera a “concreção” da *imunidade* subjetiva.

Como se vê, não só o convênio nada revogou, como nada poderia alterar em relação à imunidade, mas a legislação estadual afrontou a proibição literal da Constituição Federal, fazendo *incidir* e exigindo ICM da instituição de Assistência Social, tanto a título de *contribuinte* como a título de *responsável*.

XX – Qual a única e impropriedade alegação “econômica” para assim a lei estadual fraudar os textos constitucionais?

Como se vê das autuações com multas, correções monetárias, juros e adicionais, mais execução, nada mais do que a vaga e falsa classificação econômica (e não jurídica) de que esse imposto seria “indireto”; o que não tem nenhum fundamento legal ou jurídico, pois nem a Constituição nem a lei complementar ou qualquer lei do Sistema Tributário Nacional faz essa classificação “a priori”, dos impostos, em diretos e indiretos.

A única referência que existe para efeito de “restituição” ou de “repetição do indébito” e que nada tem a ver com a *imunidade*, é a do art. 166 do CTN em matéria, *apenas e tão só* de *prova* de quem, *eventualmente* e em razão de escrituração, *comprova* não ter transferido o encargo financeiro de “tributo”, ou, a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, *prove* estar por este expressamente autorizado a receber a restituição.

A própria redação desse artigo demonstra, a nível de legislação orgânica, de diretrizes da tributação, que não só não existe classificação jurídica de impostos diretos e indiretos, mas que a transferência do ônus financeiro é eventual, casuística e dependente do mercado e da prova de escrituração.

Nenhuma vez o art. 166 do CTN se refere a tributo direto ou indireto, precisamente porque *normativamente* não existe essa classificação, a qual não tem *nenhum valor científico* e muito menos *jurídico*, como passaremos a demonstrar e com provar.

Com efeito.

XXI – Na inexcusável monografia, jamais até então escrita na literatura jurídico-tributária do Brasil com tais fundamentos e conteúdo jurídico convincentes, o grande jurista e comparatista Brandão Machado, sob o título Repetição do indébito no direito tributário, que integra o livro *Direito Tributário* – estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira, edição Saraiva, São Paulo, 1984, páginas 59 a 106, demonstra o autor não só a inconstitucionalidade e invalidez

do próprio art. 166 do CTN, mas esclarece definitivamente que não existe “a priori” imposto indireto, nestes termos que honram a cultura da Pátria:

“1. O art. 166 do Código pode ser analisado segundo duas diferentes posições que o intérprete pode também assumir. Supondo, só para efeito de análise, que o preceito fosse constitucionalmente válido, o seu texto comporta um exame, que, além de não apresentar resultados coincidentes com os que derivam da análise de sua constitucionalidade, revelará defeitos capazes de tornar até absurda a sua aplicação. Prescreve o artigo: ‘A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la’. O que se percebe, desde logo, é a preocupação do legislador de evitar a expressão imposto indireto, preferindo usar um circunlóquio que, afinal, também suscita dificuldades na interpretação. Sabe-se que, na ciência das finanças, a divisão dos impostos em diretos e indiretos carece hoje de qualquer significação científica (por todos, Lucien Mehl, *Elementos da Ciência Fiscal*, trad. esp. Barcelona, 1964, p. 96). O desprestígio dessa classificação não decorre tanto da ambiguidade da terminologia, mas da definição dos próprios conceitos. O circunlóquio utilizado pelo codificador brasileiro em nada contribui para identificar os tributos a que se refere o art. 166, pois todos os tributos comportam, por sua natureza (qualquer que seja ela), a transferência a terceiro do respectivo encargo financeiro.

2. Já há mais de cinquenta anos que se começou a considerar seriamente os impostos pessoais como custos ou despesas diretas, isto é, como elementos integrantes de dispêndio necessário à produção do rendimento tributável. O trabalho de Helpenstein (*Die Steuern als Werbungskosten*, *Rundschau für GmbH*, 17:572 e s., 1926) mostrou que até os impostos tidos por intransferíveis constituem despesas que o contribuinte repassa ao terceiro com quem contrata a venda de bens ou a prestação de serviço. Grabower, em artigo publicado em 1928 (*Zur Steuerüberwälzungslehre*, *Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht*, 2:353 e s.), fez um resumo de quase tudo quanto se havia escrito até então a respeito de translação dos impostos, desde a contribuição de Seligman (*The Shifting and Incidence of Taxation*, Nova Iorque, 1899) até a de Otto von Mering (*Die Steuerüberwälzung*, Jena, 1928), para concluir que já na década de vinte os maiores financistas do mundo, como Fritz Karl Mann, por exemplo, arrolavam entre os impostos transladáveis o imposto sucessório e o imposto de renda. Schmölders (*Allgemeine Steuerlehre*, Berlim, 1958, p. 142, nota) refere que o Ministro das Finanças alemão, em memorial preparado em 1924 sobre mudança na lei do imposto de vendas, já observava que, desde havia muito, se reconhecia o fato de que os impostos diretos também se transladam incorporados no preço. Na década de trinta, Winkel também demonstrou, em dissertação de doutorado apresentada à Universidade de Colônia (*Die Behandlung der Steuern als Aufwand in der Steuerlichen Erfolgsbilanz*, Colônia, 1936, p. 22), que o imposto de renda era ingrediente de custo e, portanto, nominalmente transferível a terceiro.

3. As pesquisas sobre o tema se multiplicaram em vários países, para confirmar que um imposto como o de renda, por exemplo, é repassado a terceiro, como fenômeno cuja ocorrência não pode ser contestada. Juristas e financistas admitem a translação desse imposto como fato incontroverso, bastando referir apenas uns poucos nomes (Fritz Neumark, *Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung*, Berna, 1974, p. 144; Föhl, *Kritik der progressiven Einkommensbesteuerung*, *Finanzarchiv*, 14:88, 1953-1954, nova série; Mombert, *Contribution à une Étude Théorique des Incidences de L'Impôt sur les Sociétés*, *Revue de Science Financière*, p. 457; idem, *Progressivité et Régressivité des Impôts et L'Influence de la Répercussion*, *Revue de Science*, cit., p. 347, 1969; A. Margairaz, *La Translation de L'Impôt et la Fraude Fiscale*, *Steuer-Revue*, p. 326, 1965; Haller, *Die Steuern*, Tübinga, 1971, p. 298; Pechman e Okner, *Who Bears the Tax Burden?*, Washington, 1974, p. 35; Schneider, *Ist Steuerüberwälzung messbar?*, *Finanzarchiv*, 40:240, 1982, nova série; Tischer, *Der Einfluss der Besteuerung auf die Gestaltung des Preisentscheidungsprozesses in der Unternehmung*, Weisbaden, 1974, p. 116, e toda a extensa bibliografia citada por Tischer no mesmo sentido).

4. Ainda Schmolders (*Allgemeine Steuerlehre*, cit., p. 138) relata que, segundo cuidadosa pesquisa feita pelo financista J. Brück (*Die Körperschaftsteuer als Kostenfaktor*, Colônia, 1950), o imposto de renda das empresas integra o custo operacional delas, fato evidente que Strutz já havia reconhecido em 1925, porque o imposto afeta os lucros como tais, isto é, antes da sua distribuição ou retirada a título de renda. O empresário deve calcular o imposto de renda exatamente como procede em relação ao imposto sobre empresa e imposto de vendas.” (p. 81 a 83)

XXII – Assim como nenhuma procedência jurídica ou oponibilidade tem a falaciosa e não jurídica classificação “a priori” dos impostos em diretos ou indiretos, também não tem nenhuma juridicidade o interesseiro argumento de que uma entidade de Assistência Social, como a ora Consulente, ao vender a produção de açúcar ou de álcool de sua Usina estaria fazendo “concorrência de mercado” para as empresas *lucrativas*.

Além de esses dois produtos terem seus preços de venda oficialmente tabelados, o que preliminarmente já exclui a competitividade por meio dos preços, os lucros daquelas empresas se destinam aos seus titulares, ao passo que os resultados da ora Consulente se destinam exclusivamente à Assistência Social.

Logo, em primeiro lugar, ela não pode ser concorrente de empresas *lucrativas* porque, por maior respeito e direito a lucros que os titulares ou capitalistas daquelas possam ter, esta não é da mesma classe ou categoria.

Enquanto aquelas visam obter *lucros para seus titulares*, as instituições de Assistência Social se submetem aos requisitos da *lei*, dentre os quais de

“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 (art. 14 do CTN).”

Em segundo lugar, quando a Constituição no § 3º do art. 170 estabelece que

“A *empresa* pública que *explorar* atividade não monopolizada ficará sujeita ao mesmo regime tributário aplicável às *empresas* privadas”;

não inclui aí as empresas das instituições de Assistência Social, precisamente porque nos termos dos arts. 4º e 11, § 4º da Lei Complementar n. 4.320, de 17 de março de 1964, os resultados da Empresa Pública não são receitas “derivadas” ou “tributárias”, mas receitas “originárias”, isto é, as “participações e dividendos” são “Receita Patrimonial” e a “Receita de Serviços Industriais” é “Receita Industrial”.

Nem a “Receita Patrimonial” nem a “Receita Industrial” são, como os impostos, destinados à cobertura das despesas gerais do Estado e muito menos ao custeio da Assistência Social.

Além disso a Empresa Pública pode ter como capitalistas as empresas mistas que distribuem lucros, e que, por sua vez, têm participação de particulares, isto é, pessoas físicas ou jurídicas particulares, capitalistas e que recebem lucros ou participações.

XXIII – Neste sentido, esclarece o eminente Professor Titular de Direito Administrativo da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, José Cretella Júnior, em sua já clássica obra *Empresa pública*, Editora da USP, 1973, página 240:

“Preceituando o art. 5º do Decreto-lei nº 900 que podem participar da *empresa pública* outras ‘entidades da Administração indireta da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios’, teríamos, dentro da letra e do espírito do Decreto-lei nº 200 e do Decreto-lei nº 900, *sociedade de economia mista*, integrando a Administração indireta, o que leva concluir pela possibilidade da constituição (por via reflexa) de *empresas públicas* com ‘participação de capitais privados’, pois estes integrariam as várias *sociedades de economia mista* [...]”

XXIV – Sem dúvida o Constituinte, sabiamente, não incluiu no regime tributário aplicável às empresas privadas as empresas ou usinas das instituições de Assistência Social, precisamente porque a *imunidade* a quaisquer *impostos* foi integralmente assegurada a estas, cujos patrimônio, rendas e serviços já são constitucionalmente afetados e aplicados, *exclusivamente*, no custeio e manutenção da Assistência Social, como o mais autêntico *imposto* “*in natura*” e “*in labore*”, com a enorme vantagem de o Fisco não precisar gastar, grande parte, no lançamento e na arrecadação em dinheiro.

XXV – Explicada a “*ratio essendi*” da *imunidade* constitucional que eliminou a própria instituição do *imposto* pelos legisladores ordinários e também excluiu a própria competência legislativa, como executiva, para exigi-lo das entidades assistenciais, porque já entregam previamente 100% dos seus resultados ao Estado-Fisco enquanto Nação; ensina um dos maiores “*experts*” das Finanças Públicas e das Ciências Fiscais de todos os tempos, que foi o notável Catedrático Seligman da Columbia University, cujas obras mereceram traduções não só na Europa como em todos os países da mais alta cultura; o absurdo, o “*bis in idem*” e a iniquidade que seria o Estado exigir *imposto* de tais entidades filantrópicas, nestes termos:

“*Immunitas* ou exoneração do *munus* particular – tornou-se a expressão para designar a exoneração genérica e se perpetuou em nossa categoria moderna como imunidade. [...] acrescente-se, na época moderna, as *exonerações* em favor das instituições de caridade ou de educação, etc., como imunidades que repousam sobre o princípio que considera que elas prestam ou preenchem uma função quase pública, de modo que essas instituições não poderiam, além dos serviços prestados, ainda serem obrigadas a contribuir suplementarmente com impostos para as receitas públicas (Edwin R. A. Seligman, *Income Tax*, na tradução francesa de W. Qualid, edição Giard & Brière, Paris, 1913, págs. 27 e 28).”

XXVI – Por tudo isso, ao contrário de exigir *imposto* sobre tais instituições, o que seria uma *barbaridade*, porque tal *retirada* desfalcaria dos mais pobres e necessitados o alimento, o vestuário, o tratamento médico, a habitação e a educação; muitos países até concedem subvenções e incentivos a tais instituições.

A instituição de Assistência Social é o ápice e o exemplo da mais sagrada intencionalidade de mitigar as carências e os sofrimentos da pobreza.

Se, como ensina o grande humanista e filósofo José Ortega Y Gasset em *A rebelião das massas*, “o Estado é convivência estabilizada, constituída, estática”, o fato é que “ao Estado constituído precede o Estado *constituente*, e este é um princípio de movimento” e portanto, de instrumentalidades funcionais.

Por isso mesmo é que o Constituinte brasileiro, com a ciência e a consciência de que na luta diária pela sobrevivência muitos são pobres, pobres ficam ricos e ricos ficam pobres;

Que as doenças, a invalidez, a infância desamparada e tantos outros problemas que tais graçam dentro da Nação e, ainda;

Que existem pessoas que fundam e podem fundar instituições de solidariedade humana, como a Fundação Sinhá Junqueira;

Houve por bem *proibir* e *vedar* ao Fisco, quando impiedoso e insaciável “Leão”, “instituir” ou exigir qualquer *imposto* das instituições de *Assistência Social*, porque isto seria, mais do que *barbarismo*, *canibalismo fiscal*.

XXVII – A legislação do Brasil, nesse particular, em nível constitucional e, sem dúvida, exemplo especialmente para os países situados na geopolítica da fome.

Quem leia as obras do grande patricio Josué de Castro, que foi membro da FAO, não pode deixar de louvar o Constituinte brasileiro quando proibiu aos legisladores ordinários a instituição de qualquer imposto (direto ou indireto) que, não só pela *captação de riqueza* ou pelo excesso de obrigações acessórias, às vezes mais onerosas do que as principais, possam desfalcar o patrimônio e a renda, como prejudicar os serviços da instituição de *Assistência Social*, que já entrega a totalidade dos resultados de suas atividades ao próprio *Estado-Tributário* enquanto *Nação*.

XXVIII – Se o Estado-constituído convoca e exorta por toda sua legislação as pessoas, cuja vontade ou última vontade, e dentro de sua capacidade econômica destina patrimônio, rendas e serviços a benefício humanitário do povo carente

deste País e ele, por meio da impiedosa bocarra do arbitrário Leão pudesse devorar esse patrimônio, essas rendas e aniquilar esses serviços, esse Estado não seria, como não poderia ser, nem vir a ser, um *Estado de Direito Democrático*, mas um Estado-Fisco no sentido do Ancien Règime, um mero Leviathan ou Estado que, como advertia Nietzsche, poderá se transformar em um monstro desonesto, desleal, que tudo e a todos irá devorar.

XXIX – Como passaremos a ver mais pormenorizadamente, os autos de infração e procedimentos fiscais instaurados pelo Fisco Paulista pretendendo exigir ICM, multas, correção monetária, juros e demais adicionais da Fundação Sinhá Junqueira, são atos *nulos* por infringirem as *estatuições literais e proibitivas* da Constituição Federal, mas ainda são atos da maior *exacerbação fiscal*, tentando *desfalcar* as rendas, como onerar o patrimônio e diminuir a sua capacidade de prestação de serviços de assistência social, cujo valor e potencialidade econômicas já foram e vão sendo integrados no próprio acervo do Tesouro do Estado e da Nação, pertencentes a comunidade do Povo brasileiro, pois “*ex vi legis*” toda essa aplicação é exclusivamente feita no *País*.

Tais excessos ou desmandos do Fisco Paulista, ao invés da placitação que através executivos esse trãnsfuga, voraz e impiedoso Leão pretende, há de receber da cultura jurídica, da consciência e do mais acentrado amor ao Direito e a Justiça de nossos Magistrados, sem dúvida, a lição da sua total sucumbência e condenações, pois o Poder Judiciário, neste mesmo sentido, já condenou tais violências, ilegalidades e inconstitucionalidades praticadas pelos excessos exacionais do *fiscalismo*, senão vejamos:

Com efeito.

### **A jurisprudência ou direito elaborado pelos juízes e específico para o caso da imunidade contra o ICM sobre as operações das instituições de assistência social**

XXX – Por acórdão *unânime* de 29 de agosto de 1984, o próprio Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, examinando precisamente a questão da imunidade contra o ICM sobre “as saídas de produção própria” de entidades com a qualificação de entidade de assistência social, como luva confortável ao caso da Consulente já decidiu, e reconheceu, o “direito líquido e certo” à imunidade, bastando citar os seguintes trechos do aresto:

“O próprio Regulamento do ICM, Dec. nº 17.727, de 1981, no art. 5º, inc. XL, isentava do pagamento do imposto, as saídas de produção própria de entidades com a qualificação da impetrante. Entretanto tal permissivo legal foi revogado por convênio, ratificado pelo Dec. nº 17.953, de 1981 e pelo Dec. nº 18.345, de 1982.

[...] a impetrante é beneficiária de *imunidade*, hipótese distinta da isenção, pois ao contrário desta que dispensa o pagamento de um tributo, a imunidade constitui uma autolimitação do poder tributário do Estado – cf. Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*, 5ª ed., Saraiva, pág. 121. E se, se

admitisse a sinonímia entre as palavras, constituiria isenção outorgada diretamente pela Constituição – cf. *Compêndio de Legislação Tributária*, 1960, pág. 161, nº 58, Rubens Gomes de Sousa. Daí significa que não há necessidade de o Estado dispensar tal entidade do pagamento do tributo, pois a imunidade decorre da Constituição, embora possa aquele exercer atos de fiscalização para constar a qualificação da entidade.

Assim sendo, *é irrelevante que a lei tenha revogado a isenção antes concedida a associações de assistência social, pois não teria eficácia para alterar a imunidade oriunda de texto superior.*

Gozando de imunidade tributária, estende-se esta ao ICM. O dispositivo constitucional veda qualquer instituição de imposto sobre o patrimônio e serviço da entidade, englobando assim sua atividade industrial de confecções de uniformes e sua circulação no ciclo econômico, pouco importando a alegação da Fazenda, de que quem suportará a carga tributária será o contribuinte de fato.

Com muita pertinência o órgão do Ministério Público abordou o assunto, transcrevendo acórdão relatado pelo saudoso jurista Aliomar Baleeiro (sic): Os *leading case* foram os RE n. 69.483-SP, Bilac Pinto, que diz: ‘O contribuinte *de iure* é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária... Se a imunidade contempla o contribuinte *de iure*, com abstração do contribuinte de fato, então ele é imune.’ – RTJ, 74/181 e 182.

O caso dizia respeito ao IPI, porém se aplica pela sua similitude, ao ICM. Se a impetrante goza de imunidade não pode sofrer procedimento instaurado (este acórdão, como o fundamentado parecer pela imunidade do ICM da lavra do eminente Procurador da Justiça, Dr. Fernando Luiz Gonçalves, estão integralmente publicados na *RJTESP*, Lex 90, de págs. 172 a 177).”

Para não citarmos mais uma torrente de julgados, vejamos mais um acórdão bem fundamentado, ainda do próprio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob cuja jurisdição específica está o Fisco Paulista. A questão do ICM é sobre a produção, consumo próprio e venda de pão fabricado por padaria da instituição de Assistência Social:

“Embargos Infringentes nº 74.401-2, da Comarca de Santo André – Julgamento de 15.5.1985

Embargante Fazenda do Estado de São Paulo

Embargada Instituição Beneficente Lar de Maria

Ora, assim agindo, no cumprimento de suas finalidades estatutárias e sendo uma instituição de assistência social, ao contrário do que sustenta a embargante, não goza a autora de simples isenção, em relação a todos os tributos, mas de imunidade que não permite àquelas pessoas de direito público tributar, seja o seu patrimônio, seja os seus serviços.

Realmente, não se pode conceber que, dedicando a autora a uma atividade que visa suprir deficiência do próprio Estado numa função que lhe é própria,

possa agora ser obrigada, apesar de assim auxiliá-lo, a recolher aos cofres públicos parcela ponderável do que arrecada, privando-se de sua utilização nos fins assistenciais a que são destinados.

O Colendo Supremo Tribunal, em mais de uma oportunidade, já proclamou a existência de imunidade em favor da Fundação Rubem Berta e do Serviço de Assistência Rural em relação ao ICM e IPI (*Revista Trimestral de Jurisprudência*, 65/145, Rel. Min. Adalício Nogueira; *Revista Trimestral de Jurisprudência*, 74/177, Rel. Min. Aliomar Baleeiro).

Aliás, nesse último v. aresto, ressaltou o Min. Aliomar Baleeiro, expressamente, que o Excelso Pretório mostra-se benigno na orientação seguida ‘em relação às instituições que efetiva e nobremente suprem a ação precária dos poderes públicos na educação e na assistência social’.”

Como se vê do acórdão relatado pelo eminente Desembargador Nigro Conceição, foram rejeitados os embargos do Fisco Paulista e condenada a Fazenda do Estado de São Paulo.

Ainda no mesmo Tribunal e por ser muito recente (julgamento do dia 18 de março de 1985), veja-se o acórdão também *unânime* e contra a Fazenda do Estado de São Paulo, Apelação n. 88.504-2 da Comarca de São Vicente, ainda não publicado, mas constante do Livro de Registro n. 336, fls. 173 e a favor da Associação Beneficente dos Empregados da Cia. Docas de Santos, e cujo fundamento do acórdão é este:

“Correta a sentença.

Pelo que se observa, colima o Fisco a cobrança de parcelado ICM a entidade assistencial.

O fato de ser a executada entidade de *finalidades assistenciais* está comprovado, o que implica em reconhecer a incidência do art. 1º, inciso X, do Decreto nº 8.065, de 23 de junho de 1975. Resulta, daí, que o crédito tributário revela-se inexigível pela outorga de mercê, com fulcro no disposto no art. 156, IV, do Código Tributário Nacional.

Há que se ressaltar, ainda, o fato de aplicar a executada suas rendas no país, colimando as suas finalidades eminentemente assistenciais, não havendo rasteio de eventuais lucros ou participação.”

### **Mais acórdãos do Supremo Tribunal Federal**

XXXI – Além dos acórdãos de que foi Relator o saudoso Professor Emérito de Ciência das Finanças, ex-Parlamentar e ex-Presidente do Supremo Tribunal Aliomar Baleeiro, ainda o eminente Procurador da Justiça nos autos do primeiro acórdão transcrito acrescentou, em seu citado parecer:

“Outro não é o sentido contido na emenda do Pretório Excelso (‘RTJ’, 90/263 e 91/1.103):

‘Imunidade tributária das instituições de assistência social. Não há razão jurídica para dela não se excluírem o imposto de importação e o imposto sobre produtos industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra pa-

patrimônio, empregada pela norma constitucional. Segurança concedida. Recurso extraordinário conhecido e provido.’

Portanto, na expressão ‘patrimônio’, referida na letra *c* do inc. III do art. 19 da atual CR, não de ser incluídas as mercadorias que a entidade assistencial e de educação *vende* para manter-se dentro de sua finalidade institucional.”

XXXII – Como já referimos, muitos são os países civilizados como o Brasil que não só excluem quaisquer impostos diretos ou indiretos sobre o patrimônio, a renda e os serviços das instituições de Assistência Social. Basta citarmos que isto ocorre até dentro dos países membros do Mercado Comum Europeu. Para não alongarmos este parecer, citaremos, por ser como o Brasil uma República Federativa, a Alemanha, a qual também possui, como nós, o sistema da lei quadro, orgânica ou de diretrizes da tributação (*Rahmengesetz*) como o é o nosso CTN. Em seu Código (AO-1977), como na lei específica que corresponde ou engloba tanto o nosso ICM como o nosso ISS (*Umsatzsteuergesetz* ou *Mehrwertsteuergesetz*) estatui as *exclusões* desses impostos sobre tais instituições.

XXXIII – Quanto à legislação de Diretrizes, vejamos na tradução da AO-1977, que fizemos com colegas e publicamos pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – USP e Forense, Rio de Janeiro e São Paulo, 1978, sob o título *Novo Código Tributário alemão*, a partir da página 20:

Terceira Seção – *Objetivos incentivados pelo imposto*

§ 52 – Fins de utilidade pública

§ 53 – Fins beneficentes

§ 54 – Filantropia

XXXIV – Especificamente em relação ao imposto sobre vendas e prestações de serviços (correspondente ao nosso ICM e ISS), vamos traduzir da *Umsatzsteuergesetz* os dispositivos que excluem esses impostos, que são os seguintes:

“§ 4º Exclusões do imposto em fornecimento e outras prestações e autoconsumos:

Os serviços e as operações de circulação de mercadorias enquadradas no § 1º, inciso 1º, parte 1 nos 1 a 3, são *exonerados* do imposto:

18. As prestações (serviços e operações de circulação de mercadorias) de instituições de beneficência privada oficialmente reconhecidas e das entidades, associações e fundações que servem à beneficência privada e que são membros de uma instituição de beneficência, desde que:

a) estes *empresários* sirvam exclusiva e diretamente a finalidades de utilidade pública, beneficentes ou religiosas;

b) as prestações beneficiem diretamente o círculo de pessoas favorecido nos termos dos Estatutos da Fundação ou de outro ordenamento desta.”

XXXV – Finalmente, e apenas para comprovar que:

Universalmente os Países ou Estados reconhecem não só a magnificência de tais instituições de Assistência Social, mas também sua total e prévia contribuição por meio de “impostos” *in natura* e *in labore*;

Que tais entidades são pela natureza das coisas inimponíveis ou, como se diz na literatura jurídico-tributária em França: para os efeitos dos impostos suas atividades não têm base de cálculo, porque tais situações ou suportes fáticos restam como *situation en blanche*, isto é, zero;

Basta lembrar que o próprio Regulamento do Imposto de Renda do Brasil *incentiva* até os contribuintes do imposto de renda a fazerem contribuições ou *doações* a tais instituições, concedendo-lhes isenção do próprio imposto de renda mediante abatimento da sua renda bruta na declaração, conforme prevê o art. 76 do vigente Regulamento, aprovado pelo Decreto n. 85.450, de 4 de dezembro de 1980 e neste sentido, este incentivo é mesmo universal.

XXXVI – Assim, no mais completo, atualizado e insuperável compêndio didático da literatura jurídico-tributária mundial que conhecemos, que é o *Steuerrecht – Ein systematischer Grundriss*, do Catedrático de Colônia, Klaus Tipke, cuja décima edição de 1985 dele acabamos de receber, é relevante para o caso o seguinte trecho, que assim também traduzimos:

“B) *Direito de dedução das doações.*

Doações para finalidades filantrópicas, religiosas, científicas e de utilidade pública.”

“O § 10, B, I, da Lei do Imposto de Renda da pessoa física visa fomentar o altruísmo do particular. Contribuintes que doam espontânea e desinteressadamente uma parte de sua renda para o fomento de tarefas ligadas ao bem comum, diminuindo desta forma a sua capacidade contributiva, não devem ser obrigados a pagar impostos sobre a parcela doada de sua renda; pois sua doação já serve a uma tarefa que, de outra forma, deveria ser realizada pelo Estado ou por um outro titular da Administração Pública. Também o Estado tem nisso as suas vantagens.” (Op. cit., p. 545, edição Dr. Otto Schmidt, Köln).

XXXVII – Finalmente, e como chave de ouro produzida na oficina da Suprema Corte de Justiça de nosso País, para chavear a bocarra insaciável do voraz Leão e eliminar suas garras que estavam querendo rasgar a Constituição da República, temos o recente, *unânime* e definitivo acórdão que reconheceu, decidiu e proclamou, com os efeitos da *coisa soberanamente julgada* em nome da Fundação de Assistência Social “Sinhá Junqueira”, com estes termos:

“RE 100.437-I-SP – Rel. Min. Rafael Mayer. Recte. Fundação de Assistência Social ‘Sinhá Junqueira’. (Advs. Cláudio Penna Lacombe e outros). Recda. União Federal.

Decisão: Conheceu-se do recurso e se lhe deu provimento. Decisão *unânime*. Falou, pelo Recte., Dr. Cláudio Penna Lacombe. 1ª. Turma, 15.6.84.

Ementa: Imunidade tributária, Instituição de Assistência Social. Art. 31, V, b, da CF/1946. Imposto de renda. Coisa julgada.

1. O melhor entendimento é o de que a imunidade tributária conferida pelo art. 31, V, b da Constituição de 1946 às instituições de educação e assistência social, era compreensiva do imposto de renda e estava condicionada tão somente à aplicação de seus rendimentos, no País, e para os fins institucionais,

2. A coisa julgada, *declaratória da imunidade* não tem eficácia restrita ao exercício financeiro, nos termos da Súmula 239, não sendo afetada por fato posterior impertinente aos pressupostos do instituto.

3. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (Publicada no *DJ* de 19.06.1984. Ementário n. 1.342-7. Presentes Ministros Soares Muñoz, Presidente, Rafael Mayer, Relator, Néri da Silveira, Alfredo Buzaid e Oscar Corrêa)

XXXVIII – Observe-se bem que este acórdão, embora examinando questão de cobrança executiva de imposto de renda, como premissa da decisão no processo em que foi *prequestionado o instituto constitucional da Imunidade contra o Imposto*, pro feriu seu *veredicto* sobre o tema da exclusão do próprio poder impositivo dos legisladores ordinários e ainda sobre o tema da maior relevância sobre os efeitos subjetivos, objetivos e temporais da *coisa julgada* em matéria de impostos periódicos e instantâneos, abrangendo a própria relação jurídico-tributária material e formal.

Em outros termos, o que foi *prequestionado* e decidido foi o alcance dessa *imunidade* constitucional como absoluta proibição ou vedação da própria *instituição* de qualquer *imposto* e que reconhecida a *imunidade* dentro dos *requisitos* também exaustivamente *prequestionados*, a Fundação de Assistência Social “Sinhá Junqueira” não só tem *direito adquirido* a essa absoluta imunidade a qualquer imposto, mas este seu direito em face de toda a cognição e dos efeitos ou carga *declaratória* do aresto, passou à categoria de *direito reconhecido, autorizado* pelo provimento do comando judicial que já atingiu a coisa soberanamente julgada.

XXXIX – Portanto, sem sombra de dúvida, desde os autos de infração ou procedimentos administrativos de lançamentos “*ex officio*” (art. 142 do CTN), como todos os atos administrativos fiscais, inscrições de dívidas e demais procedimentos administrativos fiscais e judiciais, tendentes à cobrança de ICM, multas, juros, correções monetárias, percentagens, adicionais etc., são manifestamente *indevidos*, não só por eivados do máximo vício das suas inconstitucionalidades, como violadores da própria coisa já soberanamente julgada pelo Pretório Excelso. E, ainda, contra a natureza das coisas. Configuram medidas de barbarismo confiscatório. Mais do que *atos anuláveis*, pois, são todos *atos absolutamente nulos*, por *inconstitucionais*.

Este é o nosso parecer, s.m.j.<sup>2</sup>

São Paulo, 21 de outubro de 1985.

<sup>2</sup> Este parecer foi lido por seu autor perante a *Mesa Semanal de Debates* do IBDT/USP, discutido e aprovado pela unanimidade de 36 juristas especializados em Direito Tributário presentes, conforme ata da 470ª reunião, realizada de 8 às 10h do dia 24 de outubro de 1985 no Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.