

Imunidades Tributárias: Teleologia

Ives Gandra da Silva Martins

Tenho, pela *Revista Dialética de Direito Tributário*, repetidas vezes, abordado o tema das imunidades.

A matéria voltou ao debate parlamentar e judiciário por força da MP 446/08 rejeitada pelo Congresso Nacional em 11 de fevereiro de 2009, mas cuja eficácia dos atos praticados - concessões dos Cebas - passou a ser intocável em face do silêncio do Legislativo em regular o tratamento ofertado pela referida Medida Provisória, durante sua vigência, a milhares de entidades de assistência social e de educação. Foi proposta ação civil pública pelo Ministério Público Federal que pretende retirar tal eficácia, com decisão monocrática de 1ª instância concedendo medida liminar.

Por outro lado, pende de julgamento junto ao STF algumas ações em controle concentrado e difuso sobre a exata disciplina constitucional das imunidades tributárias.

Questão, todavia, que tem sido posta aos legisladores - eu mesmo fui questionado em audiência pública sobre a razão de ser das imunidades pela deputada Maria do Rosário, do Rio Grande do Sul - é a de saber qual a razão da outorga de tais imunidades para as instituições de assistência social e educacional.

Nestas breves linhas, pretendo deixar claro qual, a meu ver, é a verdadeira teleologia das imunidades tributárias.

As imunidades tributárias estão colocadas entre os direitos e garantias individuais, sempre que se refiram aos cidadãos e residentes ou às entidades por eles criadas, tendo em vista as finalidades propostas pelos constituintes¹.



Ives Gandra da Silva Martins
 é Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

¹ Escrevi: “O certo é que, entendo eu, garantias e direitos expostos no art. 150 e em outros dispositivos da Lei Suprema estão alargados pelo Código Tributário Nacional, no que diz respeito a princípios como são os da ‘benigna amplianda’, da retroatividade premial, da integração analógica a favor do sujeito passivo, do ‘in dubio pro reo’.

Parece-me, pois, que não só a Constituição assegura garantias e direitos ao contribuinte, estes imutáveis, enquanto não modificável a ordem constitucional, como outras garantias e direitos podem ser introduzidos, inclusive nas ordens constitucionais inferiores, a que não é lícito retirar direitos supremos, mas a que é lícito acrescentar elenco maior de proteção.

O discurso inicial do art. 150 cuida, pois, exclusivamente, de parcela importante de garantias, mas não de todas elas. Até porque na busca da proteção jurídica a Constituição deve voltar-se sempre à proteção da sociedade contra o excesso de poder do Estado.” (*O Sistema Tributário na Constituição*, 6ª ed., Saraiva, São Paulo, 2007, p. 254)

Com efeito, o “caput” do artigo 150 está inserto em especial seção da lei suprema dedicada a limitar os poderes do Estado Fiscal, com a seguinte dicção:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (*Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003*)

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

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 lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.”

É caracterizado todo o complexo de dispositivos nesta seção, como de direitos individuais sempre que tais direitos estiverem envolvidos. Não é um direito individual a imunidade recíproca entre entidades públicas, por exemplo, embora o destinatário de toda a ação governamental seja o indivíduo².

São, todavia, os demais direitos e garantias enunciados no artigo 150, direitos e garantias individuais elevados à condição de cláusula pétrea.

Quando de meu depoimento na audiência pública da Constituinte, a convite do presidente da Subcomissão de Tributos, Deputado Francisco Dornelles, expus a teoria que fora objeto de reflexão, em minha tese de doutoramento (*Uma Contribuição ao Estudo da Imposição Tributária*), de que a norma tributária é necessariamente uma norma de rejeição social. O Estado sempre cobra mais do que o necessário, de um lado, para prestar serviços públicos e, de outro, para suportar as benesses que

² Comenta Manoel Gonçalves Ferreira Filho que: “Imunidade a impostos. O preceito constitucional veda que uma entidade política, a União, Estado ou Município, institua imposto sobre o patrimônio ou a renda ou os serviços de outra. Menciona a espécie, não o gênero ‘tributo’. Destarte, cabe a cobrança de qualquer taxa ou da contribuição de melhoria. Não há imunidade geral, mas apenas imunidade quanto a impostos.” (*Comentários à Constituição Brasileira de 1988*, vol. 2, Saraiva, São Paulo, 1999, p. 109)

os governantes se auto-outorgam e aos seus amigos, além de sustentar a corrupção atávica do poder, em todas as épocas e espaços³.

Defendi, pois, inclusive no contacto posterior com os constituintes, a idéia de que as limitações ao poder de tributar não poderiam ficar perdidas em um só artigo ou espalhadas pelo texto constitucional, visto que, desde a EC n. 18/65, reconhecia-se a carga desmedida como conseqüência de políticas tributárias alargadas para sustentar os governos, enquanto detentores de poder, e os governos prestadores de serviços. Tais limitações, a meu ver e portanto, exteriorizam a defesa constitucional do contribuinte contra o permanente anseio dos governantes por mais tributos, consagrando a tese sustentada por Adolfo Wagner, de que as despesas públicas tendem sempre a crescer e os tributos a acompanhá-las⁴.

O nosso constituinte houve por bem criar toda uma sessão limitativa ao poder tributante, que sempre denominei de “vedação ao poder de tributar”. Chamo de “vedação”, pois nos dispositivos lá expostos, como área interdita, não pode o Poder Impositivo penetrar, razão pela qual houve por bem, o legislador supremo, utilizar-se do verbo “vedar”. A proibição constitucional elimina a força dos governantes de buscarem mais recursos, em áreas que nitidamente o constituinte quis tornar intangíveis, creio que transformando a Seção II do Capítulo I do Sistema Tributário em um autêntico “Código Constitucional de Defesa do Contribuinte”.

³ Escrevi: “34. Por outro lado, não poucas vezes os que detêm o poder identificam os seus próprios interesses com os interesses do Estado.

35. Sempre que aparecem estas colocações, a receita necessária passa a ser superior, de tal maneira que o Estado retira do substrato econômico mais do que o necessário para satisfazer as necessidades realmente estatais e aquelas apenas presumivelmente estatais.

36. Esta participação desmedida do Estado nas relações econômicas estáticas e dinâmicas, passadas e presentes, transforma a norma de imposição tributária em norma de rejeição social, ou seja, ingressando naquela categoria de normas que poucas pessoas cumpririam sem sanção.

37. Nas normas de aceitação social, ou seja, aquelas que seriam cumpridas pela grande maioria dos seres humanos mesmo que inexistisse sanção, esta é uma mera conseqüência, visando a atingir pessoas inadequadas à convivência social e aos casos patológicos.

38. Nas normas de rejeição social, a sanção é o único elemento efetivamente assegurador de seu cumprimento, pois sem ele a grande maioria da sociedade não lhe obedeceria.

39. Em função da teoria da participação desmedida do Estado no fato econômico, a imposição tributária ganha a formulação de norma de rejeição social, pois os que a ela estão sujeitos sabem que devem pagar o que é necessária e objetivamente ao Estado e pagar para a que constitui desperdício estatal, na identificação dos objetivos daquele com os objetivos pessoais dos que detêm o poder.

40. Quanto mais a participação desmedida crescer, tanto mais a característica de rejeição afetará a norma, pois o direito positivo mais se afastará do direito natural.” (*Teoria da Imposição Tributária*, 2ª ed., LTr, São Paulo, 1998, pp. 406/7)

⁴ Eurico Korff esclarece: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles.

Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era vitoriana - o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua ‘lei de dilatação crescente da despesa pública’, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana.” (*Caderno de Direito Econômico* nº 2, Co-ed. CEU/Coed, São Paulo, p. 37)

O livro citado de Adolf Wagner é *Lehr- und Handbuch der Politischen Oekonomie* (Alemanha, 1893).

Ora, as imunidades dos artigos 150, inciso VI, letra “c”, e 195, parágrafo 7^o, da CF, inseridas no texto da mais cidadã de nossas Constituições, objetivou, de um lado, atrair a sociedade a realizar serviços, tarefas que seriam de responsabilidade do Estado, oferecendo-lhe, em contrapartida, um benefício de não ter que pagar impostos e contribuições sociais.

Em outras palavras, para atrair instituições sem fins lucrativos de educação e assistência social para fazer o que o Estado deveria fazer com os nossos tributos e não faz, houve por bem o constituinte, em seção especial de vedações tributárias, preservar tais instituições, na medida em que realizem as finalidades a que se propuseram, de pagar impostos e contribuições sociais⁶.

Quando o Presidente Clinton esteve no Brasil para a inauguração do Instituto Cultural do Presidente Fernando Henrique, fui convidado a assistir a palestra do ex-primeiro mandatário americano. Impressionou-me quando disse que a sociedade americana, através das ONG’s, assegurava a democracia dos Estados Unidos, fazendo sempre mais do que o Estado. E, de rigor, suas Universidades privadas e seus hospitais - da melhor qualidade em todo o mundo - são financiados quase que exclusivamente pelo segmento privado com incentivos fiscais muito semelhantes aos do Brasil, sem, todavia, estarem manietados pela burocracia e pelos formalismos, que dificultam a atuação do 3º setor brasileiro. À evidência, Clinton não se referiu ao nosso 3º setor, mas ao americano.

Percebe-se, pois, que o ideal maior do constituinte brasileiro foi atrair a sociedade a atuar, em instituições sem fins lucrativos, para cobrir as deficiências do Estado, que apesar de arrecadar quase 37% do PIB em tributos, dispense parcela considerável desta arrecadação para os detentores do poder e suas estruturas, muitas vezes excessivamente burocratizadas.

Tomo como base o orçamento enviado em 2007 para o exercício de 2008, pelo Presidente ao Congresso Nacional. Para o bolsa-família (11 milhões de famílias) foram destinados 9,6 bilhões de reais. Para a mão-de-obra oficial ativa e inativa (em torno de 1 milhão e meio de pessoas) 126,9 bilhões, ou seja, quase 13 vezes mais⁷.

Compreende-se que, apesar da alta carga tributária, sobra pouco para a prestação de serviços públicos, e, sem que se atraia a sociedade a fazer o que o Estado

⁵ O artigo 195, parágrafo 7º, tem a seguinte dicção: “Art. 195. (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

⁶ Leia-se: “O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas imitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados tem por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.” (STF, ADIn 712-MC, Rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.02.1993).” (*Código Tributário Nacional e Sistema Constitucional Tributário*, Jacques Bushatsky - coordenação, Thomson/IOB, São Paulo, 2006, p. 391)

⁷ No mês de janeiro de 2009, a arrecadação federal, por força da crise, caiu de 54,3 para 52,4 bilhões de reais. Suas despesas aumentaram de 38 para 48 bilhões de reais aproximadamente. O que mais preocupou, todavia, é que em face da crise do desemprego do setor privado, o governo aumentou suas despesas de custeio de 8 para 11 bilhões de reais e de mão-de-obra de 12 para 16 bilhões. O dramático é que para investimentos, como o PAC, foram consumidos apenas 1,5 bilhão de dólares de uma receita bruta de 52,4!!!

deveria fazer com os nossos tributos e não faz, a assistência social e o ensino teriam um comportamento medíocre, raquítico, esqualido e insuficiente para as necessidades do País.

A vedação ao poder de tributar, portanto, é uma outorga constitucional, jamais podendo o Estado falar em renúncia fiscal, porque não se pode renunciar ao que não se tem.

Em outras palavras, para que a sociedade participe da ação social e educacional auxiliando o Estado, os constituintes - e não o governo - instituíram as imunidades, vedando ao Estado qualquer invasão no seu campo de proteção.

É esta, a meu ver, a teleologia das imunidades consagradas nos artigos 150, inciso VI, letra "c", e 195, parágrafo 7º, da CF.