*ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDENCIA PRIVADA — IMUNIDADE TRIBUTÁRIA — CONSTITUIÇÃO DE 1988**

PARECER

CONSULTA

1. A Associação Brasileira das Entidades Fechadas de Previdência Privada (Abrapp), sociedade civil sem fins lucrativos que congrega em todo o território nacional 191 entidades fechadas de previdência privada, organizadas e autorizadas a funcionar de acordo com a Lei nº 6.435, de 15 de julho de 1977, e conseqüentes regulamentações e posteriores modificações;

2. Esclarecendo ainda que, de acordo com o art. 1º de seu Estatuto aprovado pelo Governo Federal, entre outros, tem por objetivo: 1) reunir, em torno de interesses comuns, exclusivamente as entidades fechadas de previdência privada; 2) promover a defesa dos interesses das associadas, atuando para esse fim, junto a quaisquer órgãos dos poderes constituídos e instituições do setor privado; 3) representar suas associadas, em seus pleitos judiciais ou extrajudiciais, nos termos da Constituição Federal, e:

3. Finalmente, que já tendo várias dessas entidades suas associadas, sem fins lucrativos, obtido, *ut singuli*, perante várias instâncias do Poder Judiciário o reconhecimento, perante os textos da Constituição Federal de 1967 e suas emendas, e da legislação complementar (Código Tributário Nacional), o reconhecimento de suas *imunidades* contra quaisquer *impostos*, cujos julgados acolheram os pareceres de jurisconsultos e especialistas que ela consulente então reuniu e publicou na coletânea *A imunidade tributária das entidades fechadas de previdência social* (Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1984, 321 p.), volta a nos honrar com pedido de parecer para respondermos, perante a nova ordem constitucional e paraconstitucional e leis vigentes, três quesitos, os quais serão transcritos no início de cada resposta.

PARECER

I

O notável Profesor Catedrático de Direito Tributário de Colônia, Alemanha, Klaus Tipke, co-autor do mais afamado, completo, atualizado e sistematizador compêndio especificamente sobre o direito do imposto (*Steuerrecht* — Ein systematischer Grundriss, Tipke/Lang, Verlag, Dr. Otto Schmidt. 12 ed. Köln, 1988, 802), em memorável debate entre professores, magistrados e jurisconsultos, com toda procedência, destaca:

"Os contribuintes e seus assessores *não confiam* em palavras e limites do sentido literal da lei, senão na situação jurídica *esclarecida* pela jurisprudência, pelas normas administrativas e pelos comentários." (Ver nossa tradução, Limites da integração em direito tributário, Relator Klaus Tipke, sócio *honoris causa* do IBDT/USP. *In: Direito tributário atual*, São Paulo, v. 3. p. 521-2, co-edição IBDT/Editora Resenha Tributária.)

II

Esta segunda consulta que nos é feita no campo da tributarística, sobre a mesma temática da imunidade, comprova a realidade e veracidade daquele ensino de nosso humanista e experiente mestre, tanto mais quando e quanto vamos poder, com o advento da nova Constituição Federal, *a fortiori*, comentar e demonstrar, com novas disposições literais do seu texto e contexto e de suas recepções, que a tese da *imunidade* contra os "impostos", em relação às instituições que, agora por meio de sua Associação, voltam a nos consultar, está hoje constitu-

---

* Parecer solicitado pela Associação Brasileira das Entidades Federadas de Previdência Privada (Abrapp).

cionalmente muito mais reiterada e a elas outorgada.

III

Com efeito. Essa imunidade não só foi reafirmada, mas disciplinada, agora com mais eficácia e transparência e completada por meio de *novas* disposições limitadoras do *poder, da competência* e da *pretensão* do direito ao "imposto".

O que é da maior relevância constitucional nesta temática, dentro da Constituição de 1988, é que esta, além de recepcionar o art. 14 do CTN, e mesmo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, veio ainda normatizar a capacidade contributiva *a nível de princípio geral para a instituição, pretensão e exigibilidade do gênero "imposto"* (art. 145, § 1º).

Vale dizer que, atualmente, é proibido "captar riqueza", a título de imposto, de *quem* não a tem ou sobre *relação fática* (base de cálculo) sem expressão de riqueza, porque isto seria "utilizar tributo com efeito de *confisco* (art. 150, IV).

IV

Neste sentido, sabido que a lei e, mais ainda, a Constituição não comandam somente por disposições textuais isoladas, mas pelo contexto ou conjugação de seus dispositivos e ainda pelas disposições implícitas, decorrentes dos princípios, é didática, científica e conveniente, a seguinte leitura escalonada e conjuminada:

Constituição Federal de 1988

Título VI

Da Tributação

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 — contribuições (...).

§ 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, respeitados os direitos individuais, nos termos da lei, o *patrimônio,* os *rendimentos* e as atividades *econômicas* do contribuinte.

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;*

VI — instituir *impostos* sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços, (...) das instituições (...) de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei.*

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

V

Quais os "requisitos" da lei mencionados na letra *c,* VI do art. 150 transcrito e onde estão previstas as "finalidades essenciais das entidades nela mencionadas"?

Os requisitos estão, *todos eles,* previamente especificados no vigente Código Tributário Nacional (art. 14, I, II e III), como também as "finalidades essenciais das entidades", conforme o já previsto no § 2º do mesmo art. 14 do CTN, são "os objetivos institucionais das entidades", "previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos", pois tais "requisitos" e "as finalidades es-

senciais" relacionadas às entidades já estão literalmente enumerados nos textos do CTN. a seguir transcritos:

Lei nº 5.172, de 25.10.66:
Código Tributário Nacional

(Lei recepcionada pelo § 5º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que assim reza: "Vigente o novo Sistema Tributário Nacional, fica assegurada a *aplicação* da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele (...).")

Art. 14. O disposto na alínea *c* do inciso VI do art. 9º (hoje correspondente à alínea *c* do inciso VI do art. 15 da Constituição de 1988) 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.

§ 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.*

VI

Portanto, pelos textos da Constituição Federal e da legislação complementar vigentes, toda essa matéria da *imunidade* de que estamos tratando já está *completa* por meio de normas constitucionais de *eficácia limitada* e de normas complementares de *eficácia plena*, estas de imediata e direta aplicação, como normas *executórias* que são estas complementares, contendo taxativa e exaurientemente os "requisitos".

É preciso ainda, voltando aos textos da atual Constituição Federal, ter presente que seu art. 5º, ao garantir os *direitos fundamentais*, entre os quais o direito *à propriedade*, estatui:

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Dispondo ainda sobre os princípios implícitos, estabelece o mesmo art. 5º:

§ 2º Os *direitos* e *garantias* expressos nesta Constituição não excluem *outros* decorrentes do regime e dos *princípios* por ela *adotados* (...)"

VII

Como é elementarmente sabido e vimos acima, o ordenamento jurídico, em sua estrutura, é escalonado em uma organização lógica e hierárquica, em razão da qual seu mecanismo funciona e somente pode funcionar e produzir a juridicização, por meio de normas paralelas e sobretudo de normas sobrepostas dentro da hierarquia vertical das leis. Uma Constituição, que é a lei polar, é um articulado de sentido, com a estrutura da ordem escalonada, de tal forma que poucas de suas normas são postas horizontalmente, uma ao lado da outra mas, em geral, pela forma vertical e conjuminadamente, ou seja, a de conteúdo superior sobre a inferior, compondo uma *unidade orgânica* ou *sistema.*

VIII

Também é um truísmo dentro da Ciência do Direito que, dentro de um sistema jurídico, um princípio geral é hierarquicamente polar, é a premissa maior, acima dos próprios dispositivos literais *ut singuli*, porque os princípios gerais é que os coordenam, os inter-relacionam e os harmonizam, tanto ontológica como teleologicamente.

Como ensina o eminente jurisconsulto e maior jusfilósofo pátrio, Professor Catedrático Miguel Reale, no capítulo XXIII, Os princípios gerais de direito:

"princípios gerais de direito são enunciações *normativas* de valor genérico, que condicionam, e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para a sua *apli-*

cação e *integração*, quer para a elaboração de novas normas. Cobrem, desse modo, tanto o campo da pesquisa pura do Direito quanto o de sua *realização prática*.

Alguns deles se revestem de tamanha importância que o *legislador* lhes confere *força de lei*, com a estrutura de modelos jurídicos, inclusive no *plano constitucional*, consoante dispõe nossa Constituição sobre os princípios da *isonomia* (igualdade de todos perante a lei), de *irretroatividade* da lei para proteção dos direitos adquiridos, etc. (...) são *modelos doutrinários* ou *dogmáticos* fundamentais" (*Lições preliminares de direito*, 17. ed. Saraiva, São Paulo, 1989 — nem todos os grifos são do original).

IX

Com base no § 1º do art. 145 da CF e no art. 16 do CTN, qual o princípio geral *fundante* de todo o sistema do Direito do *imposto*, isto é, especificamente em relação ao gênero "imposto", gênero cuja peculiaridade ou característica que o distingue e o extrema dos demais tributos (taxas e contribuições) senão o de ser o imposto apenas e tão-só uma "*captação de riqueza*" sem contraprestação específica ou devolução, e por isso mesmo somente poder ser *exigido* em razão da "capacidade econômica" ou contributiva?

X

Sem dúvida esta foi a maior das inovações formais e materiais que, sábia e felizmente, o constituinte de 1988 colocou no pórtico do Título VI, precisamente no primeiro dos artigos do Capítulo I, Do Sistema Tributário Nacional, Seção I, sob a qualificação constitucional Dos princípios gerais debaixo da especificação dos diferentes gêneros de tributos (imposto, taxa, contribuição), e agora literalmente como norma *completa*, auto-aplicável (*self-enforcing*), pois que até especificou a operatividade ou *modus faciendi* para orientar até mesmo os órgãos lançadores da administração tributária, que é o texto do § 1º do art. 145, o qual, por seu conteúdo, já recepcionou e agora veio completar as disposições do art. 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, que trata do *procedimento* de lançamento, se não, vejamos:

XI

O já transcrito § 1º do art. 145 da Constituição, ao normatizar literalmente, e à exaustão, o princípio geral da "capacidade econômica", agora como "pressuposto constitucional" para que o *patrimônio*, os *rendimentos* e as *atividades* econômicas de alguém, como relação fática (*Sachverhalt*) possam ser *base de cálculo* do gênero imposto (captação de riqueza), explicitou ser preciso que essa relação fática seja expressão ou tenha conteúdo de *valor*, de *riqueza*. isto é, seja de natureza "econômica". Este princípio geral, constitucionalmente agora normatizado, é cogente aos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo de toda a Nação e, de outro lado, garantia fundamental que outorga ao povo contribuinte.

XII

Observe-se bem que essa integral normatização constitucional do Princípio Geral da "capacidade econômica", como pressuposto tanto para *instituir*, como *exigir* ou *lançar* "imposto" está agora tão completa que chega até a dispor sobre os *meios* e a *instrumentalidade* que ficam facultados ou disponíveis à *administração tributária* (isto é, ao Poder Executivo), dos quais poderá se servir — respeitada a legalidade — para *identificar* ou apurar a existência, ou não, da "capacidade econômica" como pressuposto para poder exigir, ou não, qualquer imposto.

XIII

Observe-se, ainda, mediante nova leitura do texto do § 1º do art. 145 da Constituição de 1988, como esse princípio geral, elevado agora à categoria e nível de norma constitucional, também está recepcionando e completando o disposto no art. 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional que

tão didática quanto compulsoriamente, esclarece e estatui:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário *pelo lançamento*, assim entendido o procedimento administrativo tendente a *verificar* a ocorrência do *fato gerador da obrigação* correspondente, determinar *a matéria tributável*, calcular o montante do tributo devido, *identificar* o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade *administrativa* de lançamento é *vinculada* e *obrigatória*, sob pena de responsabilidade funcional.

XIV

Por toda essa normatização constitucional e complementar agora minudentemente inscrita na Constituição Federal e explicitada pelas Normas Gerais do Código Tributário Nacional, que é este *legislação complementar*, vê-se que, nos termos do citado § 1º, art. 145, combinado com a letra *c*, VI do art. 150 da vigente Constituição Federal, e mais a operatividade do art. 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional, que exige levar em conta os requisitos do art. 14 e o conceito do seu § 1º do mesmo código; o patrimônio, a renda ou os serviços das instituições de assistência social, sem fins lucrativos, não sendo, como não são, *estamentos econômicos* de *fins lucrativos*, não são, nem podem ser, fato gerador do gênero imposto; não são e não podem sequer configurar base de cálculo de imposto, pois tais *situações* ou *relações fáticas*, por não serem de natureza *econômica*, de fins lucrativos ou expressão de riqueza explorativa, não podem, pela própria natureza ontológica e teleológica das coisas, ser objeto de "captação de riqueza": mesmo porque *ad impossibilia nemo tenetur*.

XV

Por isso mesmo, e de acordo com a *realidade*, é que o atual constituinte não apenas *proibiu* ou vedou expressamente ao legislativo *instituir* imposto sobre tais situações, ou sobre elas modelar falsas "hipóteses de incidência", mas também agora chegou a protegê-las *in concreto* e paralelamente ao *due process of law*, isto é, estatuiu no citado § 1º do art. 145 que até no momento do procedimento administrativo do lançamento a administração tributária poderá tornar "efetiva" a aplicação do "princípio da capacidade econômica" como pressuposto constitucional que é, para poder exigir, ou *não, imposto*. Mais ainda: o texto e o conteúdo do § 1º do art. 145, como princípio geral, deixam ainda, com clareza didática, nesse dispositivo basilar, que o universo da subjacência fático-econômica do imposto, como já ensina a doutrina, são unicamente as riquezas juridicamente qualificadas como patrimônio, rendimentos e atividades econômicas, cujo universo é o mesmo imunizado pela letra *c*, VI, do art. 150 da Constituição.

Constituições do Império do Brasil, da Itália, da Espanha e a atual do Brasil

Império do Brasil

Em nosso livro didático *Curso de direito tributário*, desde as primeiras edições, já esclarecíamos aos alunos:

"Quanto ao princípio da capacidade econômica ou contributiva, é interessante notar que já na Constituição do Império do Brasil de 1824 figurava esta sábia disposição no art. 179:

"15º) Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, *em proporção dos seus haveres*."

Na Constituição de 1946 figurou como norma programática, nestes termos:

Art. 202. Os *tributos* terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (9. ed. São Paulo, Saraiva, 1988. p. 11).

XVI

CONSTITUIÇÃO DE 1988

Comparados estes dispositivos com a atual redação do § 1º do art. 145, vê-se o grande

e notável avanço constitucional, *normativo*: foi corrigida a errônea e imprópria expressão "os tributos" para a correta e *específica* "os impostos"; esta normatização elevou a "princípio geral" o da *capacidade econômica* e o qualificou como pressuposto constitucional da possibilidade de *instituir, exigir* ou *lançar* "impostos" e, portanto, ficou *proibido* ou *vedado* cobrar imposto como "captação de riqueza" que é, quando a situação ou relação fática não for econômica ou expressão de riqueza; esta disposição constitucional não é mais apenas "programática", porém norma de *eficácia plena*; mais ainda, para *sancionar* a imunidade como a de que estamos tratando, conjugado o § 1º do art. 145 com o art. 150, VI, *c* e com o item IV do mesmo art. 150, ficou apodítico que a exigência de "imposto", onde não existe *exteriorização de riqueza*, constitui confisco. Aliás, se tal imposto indevido for exigido com "dolo", nos termos do art. 316, § 1º do Código Penal, poderá configurar o *crime de excesso de exação*, pois essa disposição vigente estatui:

"§ 1º Se o funcionário exige *imposto* (...) que *sabe indevido*, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza."

Pena — detenção, de seis meses a dois anos, ou multa, de (...)

ITÁLIA

É notoriamente sabido que a Itália é um dos países da mais alta elaboração no campo da tributarística e, também em sua Constituição de 1948, os Constituintes, com sabedoria, deixaram assim previsto:

Art. 53. Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas *na medida* de *sua capacidade contributiva.*

XVII

A produção doutrinária em torno dessa capacidade, que é a mais rica da literatura mundial na República Federal da Alemanha, lá o legislador entendeu não ser preciso normatização, porque esse princípio decorre da *Sachverhalt* (relação fática) e já é universal. Porém, na Itália, em função do art. 53 de sua Constituição, a literatura italiana já é a segunda na extensão mundial dessa produção. Da bibliografia italiana, basta citar as obras *Le base teoriche del principio della capacità contributiva*, de Emilio Giardina (Milano, Giuffrè, 1961, 477 p.) e de Maffezzoni, *La capacità contributiva nel diritto finanziario* (Torino, Utet, 1970, 385 p.).

ESPANHA

Igualmente na Espanha, cuja elaboração jurídico-tributária também é das mais aprofundadas, em sua Constituição de 1978, dentro do Título I, que trata De los derechos y deberes fundamentales, Capítulo segundo, Sección 2.ª, está assim normatizado o pressuposto da capacidade contributiva, *em conseqüente conexão com o confisco*:

Artículo 31

1. Todos contribuirán al sostenimento de los gastos públicos *de acuerdo com su capacidad económica* mediante un sistema *justo* inspirado en los principios de igualdad y progresividad *que*, en *ningun caso*, tendrá alcance *confiscatorio.*

XVIII

Note-se, desde logo, quanto o conteúdo do § 1º do art. 145 da Constituição Federal do Brasil é formal e materialmente mais completo do que os da Itália e Espanha. Observe-se também como o item 1, art. 31 da Constituição da Espanha serve para demonstrar que é, precisamente pela apuração da *capacidade econômica* que, quando *negativa ou inexistente*, como no caso das entidades *não-econômicas* ou sem fins lucrativos de que estamos tratando, se pode, com absoluta certeza, afirmar que a instituição, exigência ou lançamento de "imposto" sobre *o patrimônio*, a *renda* ou as *atividades* não-econômicas ou sem fins lucrativos dessas entidades *imunes*, configura o efeito de *confisco*, como estatui a Constituição do Brasil ou decorre "alcance *confiscatório*", como conclui a Constituição da Espanha.

É óbvio, apodítico e agora *a fortiori* que, como já demonstramos em nosso parecer de 2.5.84, constante de p. 65 a 90 da citada coletânea publicada pela ora consulente (que aliás, oferecido como *amicus curiae* ao Poder Judiciário, pelo Economus — Instituto de Seguridade Social, já obteve perante o Poder Judiciário, até mesmo a *restituição* do *imposto*, com a condenação da Fazenda nos honorários da sucumbência, custas e demais encargos, como veremos adiante, ao citarmos o respectivo acórdão, ao lado de recentes acórdãos do Supremo Tribunal Federal.

XIX

AD IMPOSSIBILIA NEMO TENETUR

É mesmo um provérbio da sabedoria popular, imemorial e universal, aplicável como luva confortável ao presente caso do "imposto" (que é captação de riqueza), citado pelo grande Mestre Günter Schmolders, em sua obra sobre *A teoria geral do imposto*, que "wo nichts ist, hat selbst der Kaiser sein Recht verloren", ou seja, "onde nada existe, até o soberano perdeu seu direito ao imposto" (*Allgemeine Steuerlehre*, 4. ed. Berlim, Duncker & Humblot, 1965, p. 94, dentro do capítulo 3, sobre Os *Limites* da Tributação).

XX

É óbvio, pois, que, como também dizia a sabedoria popular dos romanos, no campo do direito, "ninguém é obrigado a fazer o impossível" (*Ad impossibilia nemo tenetur*). Se alguém, como a instituição de assistência social, sem fins lucrativos, não tem nenhuma capacidade econômica fático-jurídica para contribuir com o mais oneroso dos tributos, que é o gênero *imposto*, o qual, por expressa disposição da Constituição de 1988, somente pode incidir sobre o patrimônio, rendimentos e atividades *econômicas*, expressivos de riqueza e fins *lucrativos*; as citadas entidades estão, *ipso facto et juris, constitucionalmente, imunes* contra quaisquer *impostos*, pois em relação a elas, que constitucional e complementarmente são reconhecidas *sem capacidade economica*, a *imposição* configura autentico *confisco*.

XXI

A RECEPÇÃO DA CONSTITUIÇÃO DE 1988, COM REFORÇO, DA JURISPRUDÊNCIA JÁ TRANQUILAMENTE FIRMADA ATÉ AO NÍVEL DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Conforme referimos antes, nosso parecer dado *ad judicia* para o Economus — Instituto de Seguridade, foi, inclusive para instruir *ação de repetição* de imposto de transmissão de bens imóveis que a Fazenda do Estado de São Paulo, inconstitucionalmente lhe cobrou. Conforme acórdão unanime da 12.ª Câmara Civil do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, proferido na sessão de 20.3.84, esta ação foi julgada procedente e condenada a Fazenda a restituir o total do *imposto* cobrado.

"devidamente corrigido a partir da data do pagamento, vencendo juros a contar do trânsito em julgado (*Jurisprudência do STF*, Lex, v. 60, p. 229), arcando, a ré, outrossim, com as custas em reposição e honorários advocatícios de 10% do montante da condenação".[1]

Não tendo havido nenhum recurso, este acórdão unânime, que decidiu sobre *o mérito*, reconhecendo a imunidade aos *impostos*, já transitou em julgado.

XXII

O que, porém, é da máxima relevância é que esta tese da imunidade contra os impos-

---

1 Apelação Cível nº 62.770-2, da Comarca de São Paulo. Apelante Economus — Instituto de Seguridade Social; apelada Fazenda do Estado. Presidente e Relator, Desembargador Prado Rossi. Acórdão unânime da Décima Câmara do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sessão de julgamento do dia 20.3.84.

tos e que resguarda as entidades fechadas de previdência privada, contra o desfalque de sua assistência social, não só já está sobejamente decidida ao nível máximo da *conclusividade*, que são as manifestações do Supremo Tribunal Federal, as quais já firmaram jurisprudência tranqüila, bastando citar que o mais recente volume 126 da *RTJ*, editada pela Imprensa Nacional, acaba de publicar, oficialmente, o acórdão integral no Recurso Extraordinário nº 115.970-RS, de p. 847 até 854, da 1.ª Turma, citando e confirmando acórdãos ou precedentes uniformes de outras instâncias e tribunais, *inclusive da 2.ª Turma do mesmo Supremo Tribunal Federal* e, portanto, alcançando a definitividade do reconhecimento dessa imunidade contra os impostos.

Este acórdão *unânime* traz a seguinte ementa:

"*Relator*: O Dr. Ministro Moreira Alves
Recorrente: Fundação Duratex
Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul
Imunidade tributária. Art. 19, III, *c*, da Constituição Federal.

É instituição de assistência social, e goza, portanto, de imunidade tributária fundação de fins previdenciários e de assistência social que objetiva distribuir benefícios a empregados e administradores das organizações patrocinadoras dela. Entidades dessa natureza auxiliam o Estado na prestação de assistência social aos que necessitam dela, embora em área circunscrita. Precedentes do STF.
Recurso extraordinário conhecido e provido."

No voto vencedor desse acórdão, da lavra do eminente Professor da USP e Ministro Moreira Alves, este acentua:

"No caso, a questão constitucional está pré-questionada, até porque toda a questão gira em torno da existência, ou não, na espécie, da imunidade que é matéria eminentemente constitucional.

E tem razão a recorrente.

Ainda recentemente, em 30.6.86, a Segunda Turma, ao julgar o RE 108.796, de que era recorrente a Fundação em causa, decidiu: 'Imunidade tributária. Fundação de assistência social. Não sendo mantida com a contribuição dos beneficiários, nem tendo finalidade lucrativa, a fundação tem característica de instituição de assistência social, destinada a propiciar bem-estar ao grupo de pessoas vinculadas às empresas patrocinadoras. A natureza pública da instituição não provém da generalidade de seus participantes e beneficiários, mas dos fins sociais a que atende.' "

XXIII

Quem quer que leia os textos integrais de todos esses acórdãos pode constatar mesmo que os comentários de ordem doutrinária sobre essa temática e as disposições *constitutivas* e *decisórias* desses acórdãos uniformes já deixaram, pelos esclarecimentos aprofundados e exaustivos sobre todas as dúvidas ou incertezas, esclarecidas à exaustão e todas elas, agora *a fortiori*, recepcionadas pela Constituição Federal de 1988.

XXIV

Pedimos licença para citar, em confirmação a tudo quanto já expusemos, uma de nossas publicações mais recentes, editada de p. 949 a 953 na excelente revista especializada, *Fisco e contribuinte*, Boletim semanal tributário, n. 32/89, 4 a 10 ago. 1988, precisamente sob o título A imunidade das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, perante a Constituição Federal anterior e a atual.

Nesse trabalho, transcrevemos dois pareceres que doamos, ou melhor, ofertamos à instituição filantrópica e de *assistência social*. Nele citamos as sentenças e julgados que acolheram esses pareceres, efetivamente, nos mandados de segurança e condenaram a Fazenda Nacional ao concederem a ordem, reconhecendo a *imunidade* contra os impostos federais que estavam sendo, inconstitucional e ilegalmente, exigidos, quer perante a Constituição Federal anterior, quer perante a de 1988: IPI e imposto de importação, pois a instituição era a consumidora final

perante esses *impostos indiretos* (ver texto adiante).

XXV

Finalmente, não podemos deixar, ainda nesta introdução, de trazer à colação as obras mais recentes de um dos maiores constitucionalistas pátrios, nosso eminente colega da Universidade de São Paulo, Prof. José Afonso da Silva, que foi *assessor da Constituinte de 1988*, para mais fundamentar a natureza de normas constitucionais de *eficácia plena* ou *executória* porque já complementadas pelo CTN, como as da letra *c*, VI do art. 150, que é texto concessivo de *imunidade* e de *vedação* da própria instituição de *imposto*, no caso em exame.

Com efeito.

Em sua clássica obra *Aplicabilidade das normas constitucionais* (2. ed. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais), trata este mestre da classificação e qualificação das normas constitucionais quanto à *eficácia*: plena, contida e limitada, especialmente a partir da p. 76. As disposições da letra *c*, VI do art. 150 são limitadas, por exigirem lei e já terem recepcionado o art. 14 do CTN, passando à eficácia plena ou executória. As disposições do art. 145, § 1º (capacidade contributiva agora normatizada (e *confisco*, também normatizado, são disposições *vedatórias*, de eficácia plena, aplicação direta e imediata, isto é, todas essas disposições que agora disciplinam a *imunidade* de que estamos tratando, já estão em plena aplicabilidade e executoriedade.

Ainda no seu já clássico e completo *Curso de direito constitucional positivo*, cuja 6.ª edição de 1990 acaba de ser lançada, com inusitado acolhimento por tratar *ex professo* e especificamente da novíssima Constituição Federal do Brasil, ensina:

Eficácia das Normas Constitucionais sobre a liberdade, p. 237:

"Não dependem de legislação nem de providência do Poder Público para serem aplicadas."

E, ainda, à p. 401, sobre a "eficácia dos direitos", ressalta e ensina que a própria Constituição, em "norma-síntese", estatui expressamente em seu art. 5º, em relação à eficácia:

"§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata."

E, ainda, à p. 599, esclarece:

"As imunidades fiscais (...) excluem *a atuação do poder* de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, *inocorre fato gerador da obrigação tributária*. Nisso diferem imunidades e isenções, pois, relativamente a estas, dá-se o fato gerador da obrigação tributária, mas o contribuinte fica apenas isento do *pagamento* do tributo."

Também à p. 595, precisamente em relação ao detalhe da *base de cálculo* ou o pressuposto da capacidade econômica para o caso do imposto, esclarece:

"Princípio da personalização dos *impostos* e da capacidade contributiva, agora *expressamente* consignado no art. 145, § 1º. O princípio da capacidade contributiva, segundo o qual o *ônus* tributário deve ser distribuído na *medida* da capacidade *econômica* dos contribuintes, implica: a) uma *base impositiva* que seja *capaz* de medir a capacidade para suportar-se o *encargo*;"

À vista de todo o exposto, passamos a transcrever os citados quesitos e a responder, cada um de *per se*.

PRIMEIRO QUESITO

Se a tese da imunidade tributária das entidades fechadas de previdência privada prevalece sob a égide do art. 150, inciso VI, letra *c*, da Constituição Federal, promulgada em 5.10.88;

RESPOSTA

Não só prevalece integralmente, mas *a fortiori*, porque o agora disposto no art. 150 inciso VI, letra *c* foi *reforçado* ao extremo pelas disposições do § 1º do art. 145 (sobre

a capacidade econômica e a instrumentalidade de sua apuração), como pelo item IV do mesmo art. 150 que *veda* ou *proíbe* à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios "utilizar *tributo* com efeito de *confisco*".

SEGUNDO QUESITO

Se as sentenças prolatadas até o presente, nos processos que argüiram a inconstitucionalidade dos §§ 1º e 2º do art. 6º do Decreto-lei nº 2.065/83 são eficazes para sustar a cobrança do IOF;

RESPOSTA

Como já demonstrado, nos termos dos arts. 150, VI letra *c* (mais os requisitos do art. 14 do CTN) e § 4º; 145, § 1º; 150, item IV e art. 5º, § 1º da nova Constituição Federal de 1988, que são normas de eficácia plena, direta e imediatamente aplicáveis, nenhum "imposto" pode ser *instituído, exigido* ou *lançado* sobre "o patrimônio", "os rendimentos" ou as "atividades" sem fins econômicos ou lucrativos das instituições de "assistência social", que também são as entidades fechadas de previdência privada, sendo certo, ainda, que o art. 34, § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias recepcionou o art. 14, itens I, II e III e § 2º do CTN, que é legislação *complementar* da Constituição Federal.

Assim sendo, em face de toda essa legislação vigente e mais de toda a jurisprudência citada que também foi recepcionada e reforçada, já foram julgados inconstitucionais os citados §§ 1º e 2º do art. 6º do Decreto-lei nº 2.065/83 relativo ao imposto de renda na fonte. Como o IOF ou qualquer outro "imposto", em face da *imunidade*, é indevido, é evidente que, também no caso, é manifestamente indevida qualquer cobrança de IOF das ora Consulentes, posto que tal cobrança configuraria efeito *confiscatório*, o qual, se for exigido pelo agente, com "dolo", poderá configurar o crime de "excesso de exação", nos termos do art. 316, § 1º do vigente Código Penal.

Portanto, no caso, não é em razão dos julgados *ut singuli* sobre imposto de renda que os funcionários, agentes ou encarregados da cobrança do IOF não podem "exigi-lo" das ora consulentes, mas em razão dos textos constitucionais e complementares *citados*, sob pena de responsabilidade, pois nos termos da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, tendo todos esses textos legais sido publicados e oponíveis *erga omnes*, basta constatar-se que essa lei estatui, imperativamente:

Art. 3º Ninguém se escusa de *cumprir* a lei, alegando que a não conhece.

TERCEIRO QUESITO

Finalmente, quais as possibilidades e os meios com emprego dos quais as associadas poderão obter, de modo eficaz, o reconhecimento e a prestação dos direitos que tiverem, no que se refere à sua imunidade tributária face ao IOF ora instituído (Medida Provisória nº 160/90), e se os meios e as possibilidades poderão ser conduzidos, se for o caso, mediante *ação coletiva* coordenada pela Abrapp.

RESPOSTA

Para defesa de seu direito líquido e certo contra qualquer imposto, com fundamento nos dispositivos constitucionais e complementares já indicados, poderá cada entidade, *ut singuli*, ou em litisconsórcio, impetrar mandado de segurança (para o que recomendamos consultar o clássico livro *Mandado de segurança*, do eminente Professor e ex-Magistrado Hely Lopes Meirelles, ampliado e atualizado perante a Constituição da República de 1988, 12. ed. São Paulo, Editora R.T., 1989) ou;

Nos termos do art. 5º, LXX, *b*, da Constituição vigente, essa própria Associação poderá impetrar o mandado de segurança coletivo, sobre o qual bem esclarece o Prof. José Afonso da Silva, que, além de constitucionalista, é renomado processualista. Ver sob esse mesmo título, à p. 395 da citada 6

ed. de seu *Curso de direito constitucional positivo*, que também indicamos e recomendamos.

Para a legitimação, a associação deve obter a expressa "autorização" de suas filiadas (ver art. 5º, XXI da Constituição).

Finalmente, a Instrução Normativa nº 62, de 19 de abril de 1990, expedida pelo Departamento da Receita Federal, e publicada no *DOU* de 20.4.90, a qual, "Dispõe sobre a responsabilidade pela *retenção* e *recolhimento* de tributos federais", especialmente em relação às ora consulentes, beneficiárias da *imunidade* (constitucional), quando dispõem:

"3. Enquadram-se *no conceito de aplicações financeiras* (*sic*) para efeitos da incidência do imposto (*sic*) sobre operações financeiras instituído pela Lei nº 8.033, de 12 de abril de 1990;

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

3.1 *A incidência do imposto alcança qualquer operação independente da qualidade do beneficiário ou da forma jurídica da sua constituição* (*sic*)

é o retrato, em ato administrativo, da mais arrepiante aberração jurídica já perpetrada contra os princípios e as normas categoriais, proibitivas e já transcritas dos textos e do contexto da vigente Constituição Federal.

Tais redações de atos administrativos e inferiores, pretendendo atropelar conceitos constitucionais e jamais vistas no universo jurídico, não passam de *intimidações* ou *coações* ao arrepio da ordem constitucional e, o que é lamentável, abertamente dirigidas contra as imunidades das instituições sem fins lucrativos.

Como é possível a mera *autoridade administrativa* pretender se sobrepor ao Poder Constituinte, solapar, enxertar ou alterar os princípios, conceitos e institutos jurídicos, chegando ao cúmulo de escrever e explicitar que está se arrogando a competência de "enquadrar" *alterações* nos conceitos constitucionais, para o fim específico de definir ou ampliar *incidências*, quando o CTN, ao reverso, por meio de Norma Geral de Direito Tributário, em voz de Lei Complementar da Constituição Federal, proíbe tais alterações fraudulentas, ou falso procedimento, até mesmo à lei?

Basta a leitura da seguinte proibição do CTN, para se constatar tal absurdo:

Art. 110. A *lei* tributária *não pode* alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, *expressa* ou *implicitamente*, pela Constituição Federal, (...) para *definir* ou limitar competências tributárias.

Ubi sumus Catilina?

Como já acentuamos, a redação literal e específica do item 3.1 da indigitada Instrução Normativa nº 62/90, por seu texto, conteúdo e alcance, descreve ou "enquadra" aí as instituições imunes. Isto é mais sibilinamente fraudulento do que se tivesse a franqueza de citar as próprias denominações dessas instituições. Talvez não tenha essa Instrução Normativa citado os seus *nomina juris*: "partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos", ou porque a autoridade coatora ignorasse o texto do art. 150, VI, *c* da Constituição da República; ou porque essa fraude e usurpação de competência ficasse mais reconhecível não só pelos *experts*, mas por qualquer leigo. Está, pois, patente, que o conteúdo do item 3.1 dessa "Instrução Normativa" é uma falsa e infeliz artimanha, absolutamente *nula*, por ser uma excrescência contra as mais elementares regras da hierarquia vertical das leis. Esse item 3.1 não tem, nem pode ter, entrada na ordem jurídica e só pode ter sido redigido por jejunos em Direito. É coisa nenhuma, por ser atentatória das *instituições* e *conceitos* expressos nos textos e no contexto da vigente Constituição Federal.

Este é nosso parecer, SMJ.

São Paulo, 26 de abril de 1990. — *Ruy Barbosa Nogueira*, catedrático de Direito Tributário e professor de Direito Tributário Comparado na USP.