

024/98

Revista do Tribunal Regional Federal — 1ª Região

Juiz-Diretor: *Osmar Tognolo*

Produção Editorial

Coordenação: *Paulo S. Silva*

Supervisão: *Denise Valões Dyrz*

Edição: *Marilene do Carmo C. Martins de Oliveira*

Capa: *André Sampaio da Silva (Dieng)*

Geraldo Martins Teixeira Júnior

Editoração eletrônica: Editora Brasília Jurídica

Distribuição (interna): *Zilda Maria Regina Dutra*

© Tribunal Regional Federal — 1ª Região

Gabinete da Revista

SAS — Q. 02 — Praça dos Tribunais Superiores

Ed. Sede — Sala 11 — Térreo — 70.095-900

Brasília-DF

Fones: (061) 314-5226, 314-5388 e 226-5987

Fax: (061) 226-5667

Comercialização: Livraria e Editora Brasília Jurídica Ltda.

SDS — BL. O — Ed. Venâncio VI — Lj. 27

70.393-900 — Brasília-DF

Fone: (061) 224-4607 — Fax: (061) 225-8494

Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região —

Vol. 1, n. 1 (out./dez./1989-) - -- Brasília:

O Tribunal, 1989 —

v.

Trimestral

ISSN 0103-703X

1. Direito — Periódicos 2. Tribunal Regional Federal — Jurisprudência — Brasil. I. Brasil. Tribunal Regional Federal 1ª Região.

CDD 340.05

CDU 34(05)

Ficha Catalográfica elaborada pela Divisão de Biblioteca do TRF-1ª Região

028A

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Ives Gandra da Silva Martins^(*)

Introdução

As imunidades, no Direito brasileiro, exteriorizam vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição. Das seis formas desonerativas da imposição tributária, é a única que se coloca fora do alcance do poder tributante, não havendo nascimento nem da obrigação, nem do crédito tributário, por determinação superior, por vontade do constituinte. Por perfilação definida pelo legislador, que conforma o Direito e o Estado, no país.

Na não-incidência, não nascem crédito e obrigação, mas por vontade do legislador ordinário, que, se desejar, poderá modificá-la para permitir o surgimento das duas figuras que exteriorizam a imposição fiscal, no Brasil. Na isenção, anistia e remissão nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário (isenção), ou este é anulado no todo ou em parte por determinação legislativa posterior (anistia ou remissão). Na alíquota zero, nascem os dois, reduzidos à sua expressão nenhuma.

A imunidade, portanto, descortina fenômeno de natureza constitucional que retira do poder tributante o direito de tributar, sendo, pois, instrumento de política nacional que transcende os limites fenomênicos da tributação ordinária. Nas demais hipóteses desonerativas, sua formulação decorre de mera política tributária do poder público, utilizando-se de mecanismos ofertados pelo Direito.

Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação.

(*) Professor Emérito da Universidade Mackenzie, Presidente da Academia Internacional de Direito e Economia e do Conselho de Estudos Jurídicos da Federação do Comércio do Estado de S. Paulo.

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por Emenda Constitucional?

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e ação dos cidadãos e, por outro lado, de atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, assistência social etc.

Nas hipóteses mais relevantes de imunidades tributárias, aquela das imunidades recíprocas, a dos templos, a das entidades sindicais de trabalhadores e a da imprensa, colocam-se entre as que fortalecem a democracia, a livre expressão e a cidadania. Por outro lado, as imunidades relativas a entidades de educação e assistência social objetivam atrair os cidadãos a suprir as ineficiências do Poder Público, decorrentes, na maior parte das vezes, da incompetência administrativa, dos desperdícios, da corrupção e da luta sem ética pelo poder. No Brasil, mais do que nunca, a triste constatação de *Lord Acton* é presente, pois o poder corrompe, e o poder absoluto corrompe absolutamente. Por esta razão, sabiamente, o constituinte, conhecendo a natureza humana dos detentores do poder, na história brasileira, estimula o cidadão, através das imunidades tributárias, a que faça o que o Estado deveria fazer e não faz, como ocorre nas áreas da educação e da saúde, em que o sistema privado é incomensuravelmente superior ao público, principalmente no ensino de primeiro e segundo graus ou nos hospitais particulares.

As imunidades tributárias, neste caso, ao contrário do que apregoam os detentores do poder, não são uma renúncia fiscal, um “favor” que o Poder Público presta à sociedade, mas, ao contrário, um “favor” que a sociedade presta ao Estado em aceitá-las, pois, ao deixarem apenas de pagar impostos, tais entidades, que gastam muito mais do que recebem em desonerações fiscais, fazem pelo Poder Público e para o povo o que é obrigação do Estado fazer e que não faz.

Nas imunidades, não há renúncia fiscal, mas sim renúncia dos cidadãos, que, ao se dedicarem a atividades sociais e educacionais, deixam de atuar em áreas lucrativas e onde poderiam legitimamente ganhar e se enriquecer. Aqueles que se dedicam a cuidar da saúde da população e prestar assistência social, a ensinar etc., pensam no País mais do que os detentores do poder e fazem pela educação, pela saúde e pela assistência social, tranquilamente, muito mais do que os políticos que entram pobres na política e dela saem sempre com polpudo patrimônio, nos dias atuais.

É fundamental para que se apreenda o fenômeno das imunidades tributárias, que tais elementos pré-jurídicos, em uma visão tridimensional do Direito, exteriorizando fatos relevantes, mereçam a devida valoração, para que se entenda a densidade da norma desonerativa de força constitucional, pois apenas à luz de sua importância, é que se poderá interpretar as diversas questões formuladas.

“1) A imunidade tributária consagrada no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal de 1988 alcança o chamado ‘livro eletrônico’ (em CD Rom, disquetes etc.)?”

A imunidade consagrada no artigo 150, VI, d, da Constituição Federal de 1988 objetiva garantir a liberdade de expressão, a informação e formação cultural e os valores de uma nação democrática, em que a imprensa é o veículo maior de controle dos detentores do poder pela sociedade.

Liberdade de expressão, informação e cultura são os valores a serem protegidos.

Quando idealizada, tais desideratos eram obtidos através dos jornais, dos livros e dos periódicos e o constituinte, tendo percebido que tais veículos necessariamente tornavam-se públicos através do papel, estendeu a imunidade objetiva para o papel utilizado em sua confecção.

O sentido da imunidade protetora desta liberdade de expressão, informação e cultura, é não permitir que através do poder de tributar, que é também o poder de destruir, governantes vocacionados ao totalitarismo utilizassem-se da imposição como cerceamento da livre manifestação do pensamento. Colocou, o constituinte, os jornais, os livros e os periódicos a salvo de perseguições mesquinhas ou violências pecuniárias que pudessem tornar inviável o direito de expressão, de informação e de exteriorização da cultura, cuja relevância para o exercício da cidadania é incontestável.

A fim de evitar que os detentores do poder perseguissem talentos inconformados com seu comando, — como o fizeram Hitler com os artistas alemães, os russos com Bóris Pasternak e Fidel Castro com esplêndidos poetas — nosso constituinte, desde o Direito anterior, garantiu a liberdade de expressão e afastou a imposição tributária, objetivando não permitir que o poder de tributar inviabilizasse os meios de informação e formação.

À evidência, o princípio exterioriza tal idéia, de maneira que se a evolução tecnológica mundial tornar os meios tradicionais de informação, formação e cultura antiquados, substituindo-os por meios mais modernos e eletrônicos, à nitidez, o princípio que agasalha esta proteção da cidadania deve ser alargado, em sua exegese, às novas formas de comunicação.

Em outras palavras, o “livro eletrônico” está, a meu ver e pela exegese atrás exposta, protegido pela imunidade tributária, como o estão os livros impressos em papel, que, em duas ou três gerações, deverão ter desaparecido ou estar reduzida sua edição aos colecionadores e bibliógrafos.

Muitos dos que interpretam que a imunidade é restrita aos livros, periódicos e jornais, assim como o papel destinado à sua impressão, utilizam-se de relato que fiz, em meus Comentários à Constituição Federal, sobre proposta de redação mais ampla a esse dispositivo que levei à constituinte e que afinal não veio a ser acolhida.

Mister se faz completar aquela observação, visto que o texto que apresentei, já depois de aprovado o primeiro projeto na Comissão de Sistematização, foi para o denominado grupo "Centrão", tendo a proposta elaborada por mim e por Hamiltom Dias de Souza, sido entregue aos parlamentares Roberto Campos, José Lourenço, Luís Eduardo Magalhães, Roberto Cardoso Alves, Cunha Bueno, Gastone Righi, Guilherme Afif Domingos, Bonifácio Andrada e Antonio Delfim Netto, quando a discussão em plenário já versava sobre outro texto, que era o da Comissão de Sistematização.

Muitos entendem que a minha sugestão foi rejeitada, quando, de rigor, terminou não sendo discutida, pois os deputados e senadores do grupo que influenciou o plenário e terminou por reduzir, parcialmente, os efeitos negativos do projeto da Comissão de Sistematização, foram obrigados, muitas vezes, a não discutir pontos que gostariam de ter discutido, por entenderem que outros mais importantes mereceriam seu esforço concentrado.

Assim é que de nossa proposta original, algumas das sugestões foram aprovadas e discutidas e outras não foram sequer apresentadas, entre as quais a da redação extensiva.

Tal esclarecimento se faz necessário para que a correta interpretação seja dada ao episódio.

A prova maior de que a imunidade deve ser interpretada extensivamente, encontra-se nas decisões do STF sobre publicidade em jornais, revistas e periódicos, listas telefônicas e papel fotográfico, em que a Suprema Corte entendeu, por interpretação extensiva, que a imunidade se aplicava tanto à publicidade divulgada por esses veículos, quanto a listas telefônicas e à aquisição do papel fotográfico, pois essenciais ao desiderato constitucional de proteger a liberdade de expressão, informação e formação.

Estão assim redigidas as ementas sobre a imunidade das listas telefônicas e dos insumos dos jornais:

"Imunidade tributária das listas telefônicas. Imunidade tributária (art. 19, III, 'd', da CF). ISS. Listas telefônicas.

A edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS, (art. 19, III, d, da CF), mesmo que nelas haja publicidade paga. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas.

Recurso extraordinário conhecido, por unanimidade de votos, pela letra d do permissivo constitucional, e provido, por maioria, para deferimento do mandado de segurança.

STF. RE nº 101.441-5/RS. Rel. Sydney Sanches, j. em 4.11.87.

ACÓRDÃO — Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, e, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Brasília, 4 de novembro de 1987. Rafael Mayer pres. — Sydney Sanches, relator".

"R.E. nº 190.761-4/SP

Redator p/o Acórdão: Min. Marco Aurélio

Recorrente: Empresa Folha da Manhã S/A

Advs.: Ives Gandra da Silva Martins e Outros

Recorrido: Estado de São Paulo. Adv.: Guilherme Pivetti

Imunidade. Impostos. Livros. Jornais e periódicos. Art. 150, inciso VI, alínea 'd', da Constituição Federal. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do STF, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em conhecer do recurso extraordinário e lhe dar provimento" (DJ de 12/12/1997, Ementário nº 1895-12.).

Ora, se o papel fotográfico que é papel, mas não compõe o jornal, mas apenas a obtenção da notícia é imune, porque não o "livro eletrônico", que é livro com o mesmo conteúdo dos livros de papel, não o seria?

Entendo, pois, respondendo à primeira questão, que a imunidade do artigo 150, inciso VI, letra d é extensiva ao denominado livro eletrônico.

"2) Como deve ser interpretada a cláusula 'atendidos os requisitos da lei', constante do art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal? (Como significativa necessidade de lei complementar, remetendo, pois, ao art. 14 do CTN, ou, pelo contrário, de que mera lei ordinária pode fixar os requisitos, extrapassando, inclusive, aqueles fixados pelo CTN?"

Quando do julgamento, no extinto Tribunal Federal de Recursos, sobre a imunidade das instituições fechadas de previdência privada, houve por bem, aquela Corte, entender que a imunidade de que gozavam em relação ao imposto sobre a renda, pelo prisma da Constituição pretérita, exigia que, como instituições de assistência social, preenchessem apenas os requisitos do artigo 14 do CTN.

Em voto relatado pelo eminente Ministro Ilmar Galvão, decidiu, aquele Sodali-
cio, que a expressão “requisitos da lei” constante da EC 1/69 — e que foi reproduzida
na Constituição de 1988 — só poderia se referir à *lei complementar*, que regula esta
matéria através das condições indicadas no art. 14 do CTN, assim redigido:

“O disposto na alínea *c* do inciso IV do art. 9º é subordinado à obser-
vância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I. não distri-
buírem 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. man-
terem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de for-
malidades 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 institucio-
nais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatuto-
s ou atos constitutivos”.

Parece-me ter sido aquela formulação do Tribunal Federal de Recursos a mais
adequada ao Direito brasileiro, tanto anterior como atual, pois, à luz do art. 18, § 1º
da EC 1/69 e do art. 146 da Lei Suprema hodierna, a conformação, em normas
gerais, dos requisitos que perfilam o Direito Tributário brasileiro, pertine à lei com-
plementar e não à lei ordinária.

Estão os dois dispositivos assim redigidos:

“art. 18 (...)

§ 1º — Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tri-
butário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a
União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limita-
ções constitucionais do poder de tributar”;

“Art. 146 — Cabe à lei complementar:

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

II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas
sociedades cooperativas”.

Se se admitisse que as leis ordinárias de cada uma das 5.500 entidades federa-
tivas do País é que deveriam definir tais requisitos, poderíamos ter 5.500 proposi-
ções diferentes para a aceitação da imunidade por parte dos poderes tributantes,
com razoáveis possibilidades de se eliminar tal imunidade pela criação de requisi-
tos inviáveis de serem atendidos.

Claramente, nesta hipótese, estar-se-ia perante o absurdo de a imunidade
desejada pelo constituinte submeter-se aos caprichos do legislador ordinário e, de-
pendendo do grau de dificuldades financeiras da Unidade Federativa, criar dificul-
dades para o gozo da imunidade constitucional.

Por esta razão, é que o constituinte, quando cuida de normas gerais, transfor-
ma a lei complementar em lei nacional, ao contrário da lei complementar que vei-
cula comandos auto-aplicáveis, como é o caso das hipóteses do art. 146, 154 ou
195, § 4º.

Na veiculação de normas gerais de caráter nacional que obriguem União, Es-
tados e Municípios, o Congresso Federal deixa de ser poder da União para se trans-
formar em poder da Nação, transfigurada, neste caso, a lei complementar, de lei
federal em lei nacional.

E a hipótese aventada na questão é típica, pois ao ter o legislador complemen-
tar — que ganhou tal perfil com a Constituição de 1967 — definido quais os requi-
sitos que a entidade que deseje usufruir da imunidade deve obedecer, deu a confi-
guração nacional de imposição legislativa, sendo estes e exclusivamente estes os
requisitos necessários para que uma entidade de assistência social goze da imuni-
dade.

Entendo, pois, que “os requisitos de lei”, a que se refere o constituinte, são
requisitos de *lei complementar*, lembrando que não se referiu, o legislador maior, à
lei ordinária, mas apenas à lei, com o que caberia ao intérprete, como coube ao
TFR, determinar o tipo de lei, que foi considerada como “lei complementar”.

A resposta, portanto, ao quesito formulado, é que os requisitos a que a cláusula
faz referência são aqueles estabelecidos em lei complementar. Fora deles, ne-
nhum outro requisito deve ou pode ser exigido.

“3) Como interpretar a expressão ‘rendas relacionadas às finalidades essen-
ciais’ enunciadas no § 4º do art. 150 da CF? Lucros ou ganhos de capital obtidos
em aplicações financeiras e destinadas às finalidades seriam imunes? E os alu-
guéis de imóveis que lhes pertencessem? Ou estariam apenas excluídos os rendi-
mentos das atividades que poderiam implicar agressão ao princípio da livre con-
corrência?”

Sobre a matéria já escrevi:

“O § 4º, todavia, ao falar em atividades relacionadas, poderá ensejar a interpretação de que todas elas são relacionadas, na medida em que destinadas a obter receitas para a consecução das atividades essenciais. Como na antiga ordem, considero não ser esta a interpretação melhor na medida em que poderia ensejar concorrência desleal proibida pelo art. 173, § 4º, da Lei Suprema.

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

Ora, o Texto Constitucional atual objetivou, na minha opinião, eliminar, definitivamente, tal possibilidade, sendo que a junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4º, e 150, § 4º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incisos *b* e *c* do art. 150, IV, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.

Exemplificando: se uma entidade imune tem um imóvel e o aluga. Tal locação não constitui atividade econômica desrelacionada de seu objetivo nem fere o mercado ou representa uma concorrência desleal. Tal locação do imóvel não atrai, pois, a incidência do IPTU, sobre gozar a entidade de imunidade para não pagar Imposto de Renda.

A mesma entidade, todavia, para obter recursos para suas finalidades decide montar uma fábrica de sapatos, porque o mercado da região está sendo explorado por outras fábricas de fins lucrativos, com sucesso. Nesta hipótese, a nova atividade, embora indiretamente referenciada, não é imune, porque poderia ensejar a dominação de mercado ou eliminação de concorrência sobre gerar lucros não tributáveis exagerados se comparados com os de seu concorrente”.

Por esta linha de raciocínio, entendo que todos os lucros e ganhos de capital obtidos em aplicações financeiras e destinados às finalidades das entidades imunes, são rendimentos e ganhos imunes. É de se entender que o § 4º é um complemento do § 3º, assim redigido:

“As vedações do inciso VI, *a*, e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exoneram o promitente-comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel”.

o que vale dizer, que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados, é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.

Pela mesma linha de raciocínio, os aluguéis de imóveis de que essas entidades sejam proprietárias são imunes, pois não afetam a livre concorrência, sobre serem rendimentos de capital destinados a permitir o atendimento dos objetivos sociais das instituições consideradas fundamentais para o atendimento complementar das atividades estatais.

À evidência, os rendimentos de atividades sujeitas ao princípio da livre concorrência, não podem ser alcançados pela desoneração sob risco de criar privilégio inadmissível no Direito Econômico Constitucional e propiciar dominação de mercados ou eliminação da concorrência. Tais rendimentos, portanto, não são imunes, devendo ser tributados.

Compreende-se, pois, a manifesta inconstitucionalidade da Lei 9.532/97, art. 12, § 1º, assim redigido:

“Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável”.

que pretende considerar tributáveis rendimentos imunes de entidades de educação e assistência social.

É de se lembrar que a referida lei cria novos requisitos não constantes do art. 14 do CTN, o que também não se pode admitir, sobre submeter a imunidade, que é a vedação absoluta ao poder de tributar, ao arbítrio do poder tributante, outorgando-se, tal poder, inclusive, o direito de “suspender o gozo da imunidade”, por meio dessa estratégia.

Os artigos 12 a 17 da referida lei exteriorizam magnífico exemplo de como não se deve legislar em matéria tributária, com maculações inúmeras e gravíssimas à Lei Suprema.

“4) A limitação constitucional do § 3º do art. 155 da Constituição Federal se aplica às contribuições sociais incidentes sobre o faturamento das atividades nele descritas?”

Nada obstante ter a Segunda Turma do STF entendido que a contribuição ao PIS incidiria sobre operações com minerais, no momento em que escrevo estas notas, sendo a matéria ainda passível de reexame em muitas ações — há, inclusive, voto modificativo do Ministro Marco Aurélio, no sentido da não-incidência em face da imunidade do referido dispositivo —, entendo que a expressão “nenhum outro tributo” elimina qualquer tributo que não os especificamente mencionados no dispositivo.

Está, o § 3º do artigo 155, na redação da EC 3/93, assim redigido:

“À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país”.

Por outro lado, os artigos 145, 148 e 149 cuidam das cinco espécies tributárias, a saber: impostos, taxas, contribuições especiais, empréstimo compulsório e contribuição de melhoria.

Em decisão unânime do Plenário, houve por bem, a Suprema Corte, entender que são estas as espécies tributárias, ou seja, os tributos existentes no país.

Assim se lê tal entendimento, no voto do Ministro Relator Moreira Alves:

“Segue-se a questão de saber se essa contribuição tem, ou não, natureza tributária em face dos textos constitucionais em vigor. Perante a Constituição de 1988, não tenho dúvida em manifestar-me afirmativamente. De feito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. No tocante às contribuições sociais — que dessas duas modalidades tributárias é a que interessa para este julgamento —, não só as referidas no artigo 149 — que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional — têm natureza tributária, como resulta igualmente, da observância que devem ao disposto nos artigos 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no artigo 195, que pertence ao título ‘Da Ordem Social’. Por terem esta natureza tributária é que o artigo 149 determina que as contribuições sociais observem o inciso III do artigo 150 (cuja letra *b* consagra o princípio da anterioridade). Exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no artigo 195, em conformidade com o disposto no par. 6º deste dispositivo, que aliás, em seu par. 4º, ao admitir a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, determina se obedeça ao disposto no artigo 154, I, da norma tributária, o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais”.

O XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, por outro lado, consagrou, na doutrina, idêntica postura pretoriana, tendo concluído, no Plenário, que:

“Haveria duas espécies de contribuições sociais, uma de natureza tributária (artigo 149) apenas veiculável por legislação complementar, e outra de natureza não tributária veiculável por lei ordinária (artigo 195)?

Resposta: À luz da Constituição de 1988 todas as contribuições sociais mencionadas nos arts. 149 e 195 ostentam a natureza tributária (maioria)”.

A definição de tributo encontra-se no artigo 3º do CTN, que apenas explicita seu perfil constitucional, estando assim redigido:

“Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Todas as contribuições especiais (sociais, de intervenção no domínio econômico e no interesse das categorias) são tributos, inclusive, entre as primeiras, a Cofins e o PIS.

Não há, pois, como pretender a distinção de duas espécies de contribuições sociais, uma com natureza de tributo e outra não, até porque o artigo 149 remete ao artigo 195 a conformação das contribuições sociais, e o artigo 195 da Constituição Federal refere-se aos princípios consagrados no sistema, inclusive excepcionando o princípio da anterioridade para 90 dias, e não de exercício para exercício.

Ora, se todas as contribuições sociais são tributos, se não há duas espécies de contribuições sociais, se “nenhum outro tributo” pode incidir sobre as referidas atividades, a imunidade consagrada no referido dispositivo abrange todos os tributos, exceção feita aos impostos de importação, exportação e ICMS.

ISSN 0103-703X

Revista do Tribunal Regional Federal

1ª Região

Osmar Tognolo
Juiz-Diretor

**Volume 10 — Número 1
janeiro a março de 1998**

Brasília — DF