

A DISTORÇÃO CONCEITUAL SOBRE AS IMUNIDADES E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Fernando Lemme Weiss

I. A justificativa dos tributos e a generalidade tributária

Os tributos representam o custeio pecuniário decorrente da inclusão perene de todos os cidadãos em uma sociedade organizada e não podem ser vistos como um mal necessário, mas apenas como retribuição à sociedade que proporcionou a aquisição e manutenção da renda, patrimônio, bens e serviços que constituem objeto da tributação. Os tributos representam a parcela de cada uma destas riquezas pertencentes à coletividade, o que lhes garante sua função social.

A inclusão dos tributos nos preços faz com que as relações jurídicas econômicas passem a interessar ao grupamento social e não apenas aos partícipes. Os recursos por eles transferidos permitem que o Poder Público pague pessoas, adquira bens e serviços que geram um ciclo econômico produtor de mais riqueza. Mesmo que os serviços públicos sejam inadequados, a proliferação de negócios, viabilizada pela arrecadação, já fornece um retorno social amplamente justificador da colaboração tributária.

Os direitos fundamentais proclamados na Constituição somente são exercíveis se o Estado puder provê-los ou garanti-los, o que demanda recursos financeiros. Em um Estado moderno, não patrimonial, tais recursos somente são obtidos por meio dos tributos que, por isso, caracterizam-se como um

dever tão fundamental quanto os direitos que deles dependem para sua implementação.

A inclusão compulsória de todas as pessoas na estrutura de uma sociedade organizada, natural consequência da divisão do mundo em Estados, faz com que todos sejam credores e devedores solidários dos direitos fundamentais, de forma irrenunciável. A sociedade contemporânea constitui um condomínio indissolúvel entre todos os cidadãos, na medida em que titularizam o patrimônio material e imaterial do Estado. A posição devedora de cada um é caracterizada tanto pelo necessário respeito aos direitos alheios quanto pela contribuição pecuniária compulsória, denominada tributo. Por meio dos tributos cada pessoa retribui à sociedade em razão do que obteve a partir de sua inserção social.

O princípio da solidariedade é a denominação deste elo social participativo, tendo fundamento constitucional expresso no inciso I, do art. 3º, da Constituição Federal, que estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil *construir uma sociedade livre, justa e solidária*. Também está de acordo com o disposto no inciso III, do mesmo artigo, que trata da meta de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais.

A solidariedade se expressa no Direito Tributário por meio da isonomia entre todas as pessoas, acarretando a necessária inclusão de todos no esforço contributivo. Essa ideia basilar a qualquer sistema tributário justo, denominada princípio da generalidade, foi colocada em segundo plano pelo constituinte de 1988, uma vez que veio listada apenas como um critério de incidência do imposto de renda, e não como princípio geral do sistema. Coerentemente com essa demonstração de desprezo, a generali-

dade vem sendo cada vez mais esvaziada pela ampliação da lista de imunidades e isenções tributárias, que *protegem* pessoas da tributação e agravam o peso sobre as demais.

O texto atual, paradoxalmente, representa um retrocesso em relação ao da Constituição brasileira de 1824, que trazia no mesmo dispositivo a ideia de generalidade e capacidade contributiva, dispondo em seu art. 179, inciso XV: “Ninguém será exento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”. Esta frase sintetiza o chamado princípio da repartição de encargos, que nada mais é do que a generalidade sob o ponto de vista da capacidade contributiva. Fosse ainda a norma basilar de nosso sistema, bem mais árdua seria a tarefa de obter os privilégios normativos e jurisprudenciais que acarretam o constante aumento da carga tributária.

II. A dúbia associação entre imunidades e direitos fundamentais

O Direito Tributário brasileiro se desenvolveu de forma isolada ao longo do pós-guerra, fortemente influenciado pelas nossas tradições de desigualdade, produção e ratificação de privilégios, concentração de renda e burocracia administrativa. O Brasil foi o único país das Américas que obteve uma independência negociada. Da mesma forma pacífica acabaram a escravidão e a monarquia, surgiu a república, apareceram e se foram as ditaduras. A ausência de rompimentos impediu o surgimento do espírito patriótico forjado na luta, que produz o sentimento de apropriação do Estado pelo povo e vice-versa. O brasileiro jamais deixou de encarar o Estado como um ser estranho, a ser controlado nos mínimos detalhes, em vez de

apenas a personificação da sociedade organizada, regulável pelo normal jogo democrático.

Tais características propiciaram o surgimento da única constituição do mundo¹ que traz uma lista de imunidades tributárias², que foram se acumulando ao longo de décadas sem que os demais contribuintes esboçassem a menor reação. A exclusão do ônus tributário sobre alguns, por mais que tenham capacidade contributiva, não é vista pelos outros contribuintes como uma fonte de injustiça, mas antes como uma forma de redução da carga tributária. Assim como os demais, os privilégios tributários sempre foram justificados em um pretenso

1. As Constituições da Venezuela, Sri Lanka e Paquistão mencionam apenas a imunidade recíproca e sobre a tributação patrimonial, nos arts. 180, 212 e 165 (imunidade sobre patrimônio e renda da União). A Constituição das Filipinas traz apenas uma proteção específica para instituições religiosas, cujo texto do art. VI, seção 28, item 3, é: “Charitable institutions, churches and personages or convents appurtenant thereto, mosques, non-profit cemeteries, and all lands, buildings, and improvements, actually, directly, and exclusively used for religious, charitable, or educational purposes shall be exempt from taxation”.

2. É longa a lista de imunidades e benefícios tributários previstos na Constituição de 1988, sendo que alguns dependentes de regulamentação e outros prontamente exercíveis. Eles incidem sobre os seguintes tributos: **a) taxas.** 1) administrativas para requerimento de certidão – art. 5º, XXXIV, *a*; 2) administrativas para exercício do direito de petição – art. 5º, XXXIV, *b*; 3) judiciais para que hipossuficientes impetrem *habeas-corpus* e *habeas-data* – art. 5º, LXXVII; **b) impostos.** 4) entre entidades públicas – art. 150, IV, *a*; 5) sobre templos - art. 150, IV, *b*; 6 a 9) partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos – art. 150, VI, *c*; 10 a 13) livros, jornais, periódicos e papel de imprensa – art. 150, IV, *d*; 14) pequenas glebas rurais exploradas de forma familiar – art. 153, § 4º; 15 a 18) operações interestaduais com petróleo, combustíveis, lubrificantes e energia elétrica – art. 155, § 2º, X, *b*; 19) sobre operações com ouro – art. 155, § 2º, X, *c*; 20 e 21) prestação de serviços de comunicação nas modalidades radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (torna imune a renda obtida dos anunciantes) – art. 155, § 2º, X, *d*; 22 a 26) transmissão de bens ou direitos a pessoas jurídicas como incorporação de capital, transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica – art. 156, § 2º, I; 27) transferências de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária – art. 184, § 5º; 28) vedação à incidência de quaisquer impostos além do II, IE ou ICMS sobre energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais – art. 155, § 3º; **c) contribuições.** 29) contribuições para seguridade social por entidades assistenciais – art. 195, § 7º; 30 e 31) contribuições sobre aposentadorias e pensões – art. 195, II; **d) contribuições e impostos.** 32 a 41) PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS e ISS, incidentes sobre exportação de mercadorias e serviços – art. 149, § 2º, I; 153, § 3º, III; 155, § 2º, X; 156, § 3º, II;

retorno social e na viabilização de atividades econômicas. No entanto, a sua inclusão na Constituição evidencia que eles não conseguiriam fundamentar-se na ausência de capacidade contributiva, o que depõe contra sua justiça.

Embora não seja o único país a ter benefícios tributários, o Brasil se isola por engessar sua revisão por meio da constitucionalização, bem como pelo nível de detalhamento tanto deles quando do próprio texto constitucional tributário. Sérgio Buarque de Holanda³ já identificava na década de 30 do século passado que o brasileiro tem “horror ao vago”, além de uma certa preguiça mental. De forma lapidar, assevera: “Tudo quanto dispense qualquer trabalho mental aturado e fatigante, as idéias claras, lúcidas, definitivas, que favorecem uma espécie de atonia da inteligência, parecem-nos constituir a verdadeira essência da sabedoria”.

Tal análise aplica-se como uma luva quando se examinam as superficiais justificações doutrinárias para as imunidades tributárias, que sempre partem das mesmas premissas implícitas: os tributos são invasivos e ameaçam os direitos fundamentais; para serem protegidos é necessária previsão de limitações constitucionais ao poder de tributar, pois a mera inclusão legal seria insuficiente em razão da possibilidade de alteração.

Essas *justificações* desprezam três argumentos relevantes:

a) direitos fundamentais existem no mundo inteiro e, se precisam de imunidades para ser preservados, pode-se concluir que o Brasil é o único país que os respeita;

3. HOLANDA, Sérgio Buarque de. *Raízes do Brasil*. 26ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 158.

b) os direitos considerados basilares pela própria Constituição de 1988 no art. 7º, inciso IV⁴, que versa sobre as necessidades a serem satisfeitas pelo salário mínimo, não foram *protegidos* por imunidades, o que desmoraliza a fundamentação em relação aos demais. A construção, aquisição e manutenção da moradia, o primeiro deles, sofre a incidência do ICMS sobre materiais de construção e ISS sobre a atividade de construção civil, além do ITBI, ITCMD e IPTU⁵. Sobre os demais direitos mencionados na lista também incidem tributos, embora sejam objeto de benefícios diversos, estabelecidos por lei e subordinados a diversos requisitos, exatamente para que realmente revertam-se em benefício dos consumidores;

c) se as imunidades são realmente justas e necessárias, por que não debater os mesmos benefícios no Congresso, durante a elaboração das leis, assim como todos os demais benefícios do Brasil e do mundo?

A doutrina brasileira, de forma contraditória, considera as imunidades essenciais a um sistema tributário justo e à preservação das liberdades e direitos fundamentais⁶, embora afirme

4. “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

5. Glossário dos impostos: ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar; ITCMD - imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; ITBI – imposto sobre a transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; IPI – imposto sobre produtos industrializados.

6. Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto associam as imunidades às liberdades constitucionais. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 43. José Eduardo Soares de Melo afirma que as imunidades servem para a preservação

ser o nosso sistema tributário injusto, com uma carga cada vez maior e mal distribuída, além de complicado. Curiosamente, não percebe que quanto mais amplas são as imunidades, maior é a carga tributária. Acontece com os tributos algo semelhante ao que ocorre com os juros cobrados pelo sistema bancário, os maiores do mundo. Embora extorsivos para a maioria, eles persistem porque os que têm acesso ao poder obtêm financiamentos a baixo custo em bancos públicos, o que torna desimportante lutar contra a mudança no sistema.

A elaboração de um sistema tributário constitucional principiológico tornaria desnecessária a menção a privilégios, pois eles seriam logicamente instituídos pelo legislador ordinário se justificáveis na capacidade contributiva, isonomia e seletividade, entre outros princípios. Contudo, a inclusão de uma longa lista de imunidades demonstra total desconfiança nos intérpretes legislativos da Constituição, além do descrédito na própria função dos princípios. Como não poderia deixar de ser, a Constituição brasileira é a única que traz os princípios com redação vacilante e confusa, pois eles são desmoralizados pela longa lista de imunidades.

de valores de superior interesse nacional. *Curso de Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 156. Regina Helena Costa entende que as imunidades são extraídas de um ou mais princípios constitucionais. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 156. Paulo de Barros Carvalho também associa as imunidades a princípios, como o da liberdade religiosa. *Curso de Direito Tributário*. 21ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 207.

Ricardo Lobo Torres, em seu *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*, v. III, aduz de forma amplíssima: “Da mesma forma que a liberdade é indefinível, também são insuscetíveis de definição os direitos da liberdade e as imunidades que deles emanam, inclusive as imunidades tributárias”. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 41.

A capacidade contributiva⁷, que é o princípio central de qualquer sistema tributário, teve em 1988 apenas a sua segunda menção⁸ na história constitucional brasileira, o que demonstra o quanto incomoda aos reais detentores do poder. Chega a ser impressionante a quantidade de ressalvas e dubiedades inseridas no § 1º, do art. 145. Começa com um “sempre que possível” e é aplicável apenas aos impostos, ao contrário das menções a tributos nas demais constituições do mundo⁹ e na de 1946. Completa o texto uma previsão de faculdade para a administração tributária, que deveria ter sua atuação inteiramente vinculada, e a estranha possibilidade de direitos individuais (não especificados) impedirem a identificação do patrimônio e rendimentos dos contribuintes, que são exatamente os elementos comprobatórios da capacidade contributiva. Uma grave contradição.

Também a seletividade é tratada de forma dúbia, pois é compulsória para o IPI e facultativa para o ICMS, embora tais impostos tenham ampla interseção de incidência. Em relação às contribuições sociais, recebe um tratamento complexo no § 9º, do art. 195, até hoje ainda não inteiramente regulamen-

7. “Art. 145. (...) § 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 e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

8. A primeira foi na Constituição de 1946, que tratava da capacidade contributiva tanto do contribuinte de direito, no art. 202, quanto do de fato, no art. 15, dispondo:

“Art. 202. Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso fôr possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”

“Art. 15. (...) § 1º São isentos do impôsto sobre consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

9. O texto integral das disposições principiológicas de todas as constituições encontra-se no nosso *A Inflação Constitucional Brasileira*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2009.

tado. A anterioridade foi regulada de forma incrivelmente complicada e ainda agravada por diversas emendas, chegando ao ponto de abranger cinco regras distintas¹⁰. A essencial progressividade, assim como o mencionado princípio da generalidade, foram equivocadamente denominados critérios (do imposto de renda), embora não se enquadrem em tal conceito por não serem parâmetros objetivos de decisão.

A Constituição de 1988 concedeu mais espaço às exceções, que são as imunidades, do que aos princípios, que representam o regramento geral, as finalidades a serem alcançadas¹¹. Em consequência desse paradoxo, surgiram correntes doutrinárias que as qualificam de princípio das imunidades¹², o que é uma inversão lógica, pois são apenas exceções ao dever geral de pagar tributos. Também em virtude de tal tipo de inversão, associada à crônica rejeição do brasileiro à tributação, foi desenvolvida uma curiosa teoria defendendo que as imunidades devem ser interpretadas ampliativamente, ao contrário das isenções, que se interpretam restritivamente em razão do texto do art. 111 do Código Tributário Nacional. O Supremo Tribunal Federal – STF – abraçou essa ideia, sem paralelo no Direito Tributário internacional, e vem seguidamente ampliando o significado de expressões utilizadas na Constituição

10. É necessário ler cinco dispositivos para destrinchar, arduamente, o regramento constitucional da anterioridade. São eles as alíneas *b* e *c*, do art. 150, inciso III, o § 1º, do mesmo artigo, o § 4º, *b*, do 177, e o § 6º, do art. 195. Cinco categorias de anterioridade decorrem do conjunto: ausência, nonagesimal, anual simples, anual acrescida da nonagesimal e flexível (Cide Combustíveis).

11. Essa é a definição trazida por Humberto Ávila, em seu *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 778.

12. Ives Gandra da Silva Martins, em seu *O Sistema Tributário na Constituição*, afirma existir um princípio das imunidades. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 29.

para delimitar as imunidades. Embora o art. 150, inciso VI¹³, apenas vede a incidência tributária sobre patrimônio, bens ou serviços, o STF¹⁴ entende que a vedação também se aplica às mercadorias, pois estas podem ser utilizadas na prestação de serviços ou se transformar em patrimônio.

III. Os perniciosos efeitos da estruturação do sistema tributário em torno de exceções

III.1. Distorções conceituais e arbitrariedades jurisprudenciais

Os acórdãos que estendem as imunidades à compra e venda de mercadorias representam um grave desrespeito ao texto constitucional por parte do órgão incumbido de ser o guardião da Constituição. As decisões desconsideram o rumo interpretativo restritivo estabelecido pelo próprio constituinte por meio de um conjunto de dispositivos:

a) ao omitir a expressão “mercadorias” do texto do referido inciso VI, pois ela é típica de negócios lucrativos;

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

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

14. STF, AG.Reg. no RE nº 311.626-6/PA, 1ª Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, pub. 25/6/2009; Ag.Reg. no AI nº 669.257-2/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, pub. 17/04/2009; Ag.Reg. no AI nº 535.922-3/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, pub. 14/11/2008.

b) ao determinar que as imunidades recíprocas não se aplicam quando houver cobrança pelos serviços nem se os negócios forem regidos por regras privadas¹⁵;

c) por fim, ao vedar o exercício de atividade econômica pelo Estado, por meio do art. 173, o que afasta as imunidades de qualquer tipo de operação comercial que envolva mercadoria.

Os acórdãos que ampliam o conceito constitucional de serviços para abranger mercadorias nem se dão ao trabalho de fazer a passagem conceitual da atividade para o produto, o que demonstra uma certa prepotência dos julgadores sobre o trabalho original da sociedade, ao qual estão vinculados.

Outro problema decorrente das imunidades é a associação implícita com ofensa aos direitos fundamentais, uma vez que seria necessário afastar a tributação sobre atividades a elas associadas para efetivá-los. Em consequência, os debates sobre justiça tributária e capacidade contributiva, comuns nos demais países, perdem muito do seu sentido, pois os tributos são entendidos como a antítese da justiça. Em contrapartida, tal tipo de fundamentação facilita extremamente a ampliação sem limite das imunidades e isenções, pois qualquer atividade econômica está de alguma forma associada a algum direito fundamental previsto na longa lista do art. 5º ou no super abrangente *caput* do art. 6º da Constituição.

Um dos conceitos distorcidos decorrentes da longa previsão de imunidades é a chamada *legalidade estrita* ou *tipicida-*

15. “Art. 150 (...) § 3º - 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 exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.”

de fechada, que a jurisprudência predominante¹⁶, influenciada pela doutrina, entende reger o Direito Tributário brasileiro. Tal princípio, chamado de tupiniquim por Ricardo Lobo Torres¹⁷, justificaria interpretações literais restritas e antissistemáticas, como forma de pretensamente proteger o contribuinte do fisco. O efeito real é que as arbitrariedades e erros cometidos pelo legislador não são corrigidos ou até agravados pela Fazenda, que aplica a lei com extremo rigor formal, em consonância com o preconizado pela doutrina. Em consequência, a legalidade estrita acaba gerando uma grande insegurança, principalmente para os investidores estrangeiros, que sabem não poder contar com o bom senso fazendário na aplicação da lei tributária.

A tipicidade fechada justificaria até soluções como uma lista exaustiva de serviços para regulamentar um dispositivo constitucional¹⁸ que apenas pede uma lei complementar que defina, e não liste, serviços. Tipos são descrições legais de comportamentos vedados, permitidos ou obrigatórios, sendo naturalmente abertos à subsunção de situações da vida que nelas se enquadrem. As listas são enumerações voltadas a evitar interpretações, elaboradas quando o legislador não confia no intérprete e que, por isso, decide não redigir na forma de tipos. Tipicidade e listagem são soluções que se excluem, portanto,

16. STJ, RESP nº 963.531/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, pub. 10/06/2009; STJ, Ag. Rg. No RESP nº 1.069.718/MG, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, pub. 25/05/2009; STJ, RESP nº 1.109.034/PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, pub. 6/05/2009.

17. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p.168.

18. “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

não havendo o menor sentido em afirmar que a lista do ISS decorre do *princípio da tipicidade fechada*.

Curiosamente, não há a menor menção à legalidade estrita ou tipicidade fechada na Constituição, que apenas exige a aprovação de lei para a criação ou aumento de tributos, como todas as outras. Em sentido contrário ao *princípio da legalidade estrita*, pode-se aduzir que a nossa Constituição é a única que subordina a lei ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido, o que põe a lei em plano até inferior ao estabelecido pelas demais.

No afã de efetivar a interpretação ampliativa das imunidades, o STF acaba por rasgar a própria Constituição, protegendo da tributação entidades de direito privado pertencentes à administração pública, como os Correios, sob a alegação de que exercem funções típicas da União e, por isso, têm direito à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a*¹⁹. Tal fundamentação ignora que o § 3º do art. 150 exclui o benefício da imunidade em caso de cobrança pelo serviço. Ora, se a própria União teria que pagar impostos pelo serviço de transporte de cartas e cargas se exercesse tal atividade diretamente, por que uma empresa pública fica livre de tal ônus? Além do argumento material, o STF desconsiderou a expressa determinação constitucional de submissão das empresas públicas e sociedades de economia mista às regras de Direito Tributário aplicáveis às demais empresas privadas, que consta do art. 173, § 1º, II.

19. STF, AgReg no AI nº 690/242-0,SP, 1ª Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, pub. 17/04/2009.

III.2. Defasagem evolutiva do Direito Tributário brasileiro

O ponto comum entre a maioria das imunidades constitucionais é a grande influência dos beneficiários sobre parcelas da coletividade, pois muitas das entidades imunes coincidem com os foros de debate jurídico e social. Em consequência do privilégio constitucional, direto ou regulamentado por lei, os jornais, redes de televisão, de rádio, universidades, editoras e sindicatos não se interessam por debater séria e profundamente o sistema tributário brasileiro, pois qualquer estudo necessariamente levaria a comparações internacionais e à óbvia constatação de que nos outros países não há imunidades. Falta foro, portanto, para discutir o sistema em algum nível além da mera crítica a vícios localizados e à alta carga.

O sistema tributário brasileiro é peculiar e de difícil compreensão aos estrangeiros. Só aqui coexistem quatro tributos não cumulativos, mas que se acumulam, incidentes sobre a receita obtida com a venda das mercadorias que saem das indústrias (PIS, Cofins, IPI e ICMS). Essa enorme distorção é fruto do nosso afastamento dos padrões internacionais, o que representa um desperdício de experiências.

Também os debates jurídicos brasileiros estão distantes dos internacionais. Os congressos jurídicos²⁰ discutem assuntos quase ignorados no Direito Tributário brasileiro, o que mantém nossa doutrina na periferia acadêmica. Os problemas sobre *transfer pricing* são resolvidos nos demais países por

20. A título de exemplificação, os temas centrais do Congresso da Internacional Fiscal Association de 2009 são “Is there a permanent establishment?” e “Foreign exchange issues in international taxation”, matérias sobre as quais não se encontram livros e quase nenhum artigo publicado no Brasil.

meio de diretrizes mais amplas²¹, que permitem permanente adequação à realidade. No Brasil, a Lei n. 9.430/96 importa os métodos-base, mas não consegue se livrar da fixação de percentuais, o que demonstra incompetência para aplicar princípios e apego excessivo à literalidade.

III.3. Perda de arrecadação e da oportunidade de ponderar benefícios

Além da significativa perda de receita decorrente da multiplicação de entidades ditas não lucrativas, muitas delas verdadeiras redes de universidades, hospitais e clínicas, as imunidades ainda subtraem à sociedade brasileira a oportunidade de estabelecer barganhas tributárias com os empresários ligados a atividades como a venda de livros. Os livros didáticos são caros no Brasil, tanto quanto os voltados ao mero lazer ou tradução de *best sellers* estrangeiros. Se não houvesse imunidade, a arrecadação obtida com a venda destes poderia ser destinada a reduzir o custo daqueles, cujos benefícios poderiam ser condicionados ao preço cobrado.

Tal tipo de solução, embora mais trabalhosa, ajudaria mais a educação do que sumariamente renunciar a tributar e torcer para que os livros custem pouco.

21. Refiro-me aos três métodos principais de apuração do justo valor dos bens e serviços comercializados internacionalmente: comparable uncontrolled price method, resale price method e profit method. A Lei n. 9.430/96 trata da matéria nos arts. 18 a 24.

IV. Conclusões

1. A sociedade organizada proporciona a aquisição e a manutenção da renda, patrimônio, bens e serviços que constituem objeto dos tributos. Eles representam a retribuição que empresta função social à riqueza;

2. O pagamento dos tributos constitui o dever fundamental essencial à efetivação dos direitos fundamentais, pois sem aqueles o exercício destes não se viabiliza;

3. As imunidades são exceções ao dever fundamental de pagar tributos e deveriam ter a sua justificação demonstrada periodicamente, assim como todos os benefícios. A inclusão de benefícios tributários na Constituição esvazia a função dos princípios e proporciona o surgimento de um sistema tributário pautado pela literalidade, pelos privilégios e, conseqüentemente, injusto e detalhado em excesso;

4. A interpretação ampliativa das imunidades não tem base constitucional e sua aplicação produz distorções, como a inclusão das mercadorias entre os objetos imunes, bem como uma enorme perda de arrecadação.