



ESTUDOS apresentados à MESA SEMANAL DE DEBATES do  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Entidade complementar à Universidade de São Paulo  
Presidência e coordenação do Prof. Ruy Barbosa Nogueira

# **DIREITO TRIBUTÁRIO**

## **ATUAL Vol. 11/12**

- **COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA MUNICIPAL.**
- **AS IMUNIDADES. IMPOSTOS DIRETOS E INDIRETOS.**
- **IPI, ICMS E ISS: FATOS GERADORES AFINS OU CONFRONTANTES. SERVIÇOS DE ENGENHARIA.**
- **IMPOSTO DE RENDA. GANHOS DE CAPITAL. PROMESSA DE VENDAS DE AÇÕES.**
- **PROVISÃO PARA CRÉDITOS DE LIQUIDAÇÃO DUVIDOSA.**
- **IPI E BASE DE CÁLCULO DO ICMS.**
- **NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. REEXPORTAÇÃO.**
- **ICMS E ISS. FORNECIMENTO DE ALIMENTAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **REGIME JURÍDICO DAS CONTRIBUIÇÕES. CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **O FINSOCIAL E A CONSTITUIÇÃO DE 1988.**
- **IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.**

CO-EDIÇÃO  
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EDITORA RESENHA TRIBUTÁRIA  
SÃO PAULO - 1992

- IMPOSTOS DIRETOS: IPTU, ISS, ITBI, IR e IOF
- IMPOSTOS INDIRETOS: IPI, ICMS, IR e II

**AS IMUNIDADES CONTRA IMPOSTOS DIRETOS E AS  
INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL,  
SEM FINS LUCRATIVOS, TAIS COMO: SANTAS CASAS DE  
MISERICÓRDIA, SESC, SENAC, SESI, SENAI E CONGÊNERES. \***

RUY BARBOSA NOGUEIRA  
Catedrático de Direito Tributário,  
Professor de Direito Tributário Comparado,  
Sócio Fundador da ABDF, filiada à International Fiscal Association,  
órgão consultivo da ONU e Presidente do Instituto Brasileiro de Direito  
Tributário Universidade de São Paulo

**CONSULTA**

O SENAC – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial e o SESC – Serviço Social do Comércio, por sua Advogada-Chefe das Administrações Regionais no Estado de São Paulo, abaixo assinada, tendo em vista a superveniência de nova interpretação do fisco em processos em andamento, sobre as suas imunidades, vêm solicitar-lhe estudo e parecer complementar sobre o seguinte:

1. Como se pode constatar dos pareceres de V.Exa. e das sentenças e acórdãos até do Supremo Tribunal Federal que os acolheram e estão publicados em seu recente livro co-editado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário da Universidade de São Paulo e Editora Resenha Tributária, sob o título:

---

(\*) Para esta publicação, fizemos alguns acréscimos no parecer original, especialmente para poder auxiliar e defender as SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA contra tão perversas voracidades fiscais.

## IMUNIDADES

Contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988 (S. Paulo, 1990, págs. 147 a 239);

o SENAC e o SESC, por serem respectivamente instituições

*“de educação e de assistência social, sem fins lucrativos”*

e comprovada, como confessada pelo próprio Fisco nos vários processos, cumprem *religiosamente* todos os *requisitos* exigidos pelo art. 14 do Código Tributário Nacional, *fazem jus à IMUNIDADE* contra os impostos sobre seus

*“patrimônio”, “renda” ou “serviços”,*

porque tais patrimônio e renda estão integralmente afetados *ao custeio* de suas atividades ou serviços institucionais, todos os quais estão relacionados ou especificados em seus ESTATUTOS decorrentes de leis e previamente aprovados e autorizados pelo Governo Federal (C.F. art. 150, VI, “c” e § 4º; e art. 14, I, II e III do C.T.N.).

2. Acontece que o Fisco Municipal de São Paulo, reincidentemente continua afrontando todos os citados dispositivos constitucionais proibitivos, auto-aplicáveis, imunitórios e já aplicados pelo Poder Judiciário, como esclarecidos pela Doutrina.

Com efeito.

Mediante exacerbado fiscalismo, já apontado por V.Exa. como violador da CAPACIDADE CONTRIBUTIVA (C.F. § 1º do art. 145) e configurativo da *utilização “de tributo com efeito de CONFISCO”* (C.F., item IV do art. 150), a Prefeitura de São

Paulo lançou e está exigindo destas entidades sem fins lucrativos, IPTU sobre seu patrimônio imobiliário, constitucional e complementarmente IMUNE.

Tanto assim é, que o MM. Juiz Titular da 11ª Vara da Fazenda Pública em São Paulo, Massami Ayeda, no Feito nº 79/90, dando integral ganho de causa ao SENAC nesta *ação ordinária declaratória*, por sentença de 03/12/90 adotou os seguintes fundamentos:

"O percuciente parecer acostado pela autora, da lavra do emérito tributarista Ruy Barbosa Nogueira, às fls. 178/201, que AQUI SE ADOTA COMO RAZÃO DE DECIDIR, mostra com equilíbrio o panorama fiscal da autora, evidenciando-se que *seu universo de bens não pode ser alcançado pela tributação*, dado que a imposição fiscal em seu patrimônio *implicará em PREJUÍZO ÀS FINALIDADES INSTITUCIONAIS*, sendo mesmo irrelevante se a autora não tem diretamente utilizado os imóveis que adquiriu (fls. 3/4).

Assim sendo, JULGO PROCEDENTE a presença ação e declaro, em consequência, a imunidade tributária da autora no tocante ao seu patrimônio imobiliário,..." (grifos da transcrição).

3. Porém, ainda o mais grave do ponto de vista processual é que essa perseguição confiscatória não só está afrontando às inúmeras decisões já passadas em julgado, em nome destas entidades, mas lhes vem causando danos, porque além de desviarem suas atividades para pleitos sabidamente sem fundamento estão, reiterantemente, as obrigando a gastos de seus recursos que, nos termos do item II, art. 14 do C.T.N., têm de ser "*integralmente aplicados no País, na manutenção de suas finalidades institucionais*". Seus recursos não podem ser desfalcados por impostos e muito menos por pleitos repetitivos, contra a coisa soberana e definitivamente julgada e notificada.



4. Tal vem sendo a contumácia dos chamados Leões Fiscais, que inúmeros *Procuradores de Justiça* e *Promotores Públicos* que têm oficiado nesses processos, em defesa do bom direito, da justiça e do SESC e/ou SENAC como vítimas, após os fundamentos expendidos em apoio ao parecer de V.Exa. e na defesa dessas proibições constitucionais, já atingiram as raias das mais justas revoltas contra tais *reincidentes* infrações do Fisco, nestes termos:

“é conclusão que se impõe em face dos sólidos fundamentos apresentados pelo douto Julgador para firmar a concessão da segurança, bem assim do erudito parecer anexado aos autos, ou ainda dos argumentos apresentados pelos doutos Promotores de Justiça oficiantes nos autos”

e

“como meio de reparar a *recalcitrância* fiscal em ignorar os vários precedentes jurisprudenciais que *tantas vezes* têm repudiado a pretensão de tributar”... (Proc. 789/89, 10ª Vara da Fazenda Pública, parecer do PROCURADOR DE JUSTIÇA, pág. 231 e acórdão confirmado e dando integral ganho de causa ao SESC).

5. Após transcrever os dispositivos capitais do art. 150, VI, alínea c da Constituição de 1988, que são os constitutivos da imunidade aos SESC e SENAC; outro ilustre Membro do Ministério Público que oficiou no Proc. nº 502/89 da 1ª Vara da Fazenda Pública, em que o SESC também veio a obter total ganho de causa, depois de demonstrar que tal entidade, NÃO ECONÔMICA, provou a aplicação integral de seus recursos no custeio de suas finalidades institucionais, como estatui a lei, afirma:

“Assenta-se esse regramento no fato de que ‘tais associações não têm qualquer conteúdo ou resultado

econômico para serem tributados, ou como se diz na técnica da tributação, não existe física nem legalmente qualquer base de cálculo que é a expressão econômica ou de grandeza do próprio cerne do fato gerador do imposto', expressão de que 'ONDE NADA EXISTE, ATÉ O IMPERADOR PERDEU SEU IMPOSTO'. (Veja-se parecer do Prof. Ruy Barbosa Nogueira, fl. 138)."

"Nesse sentido a variada *gama* de v. acórdãos e sentenças que acompanham a inicial." (fls. 162 a 167).

6. No mesmo sentido, a fls. 141 usque 145 do proc. 633/90 a 3ª Vara da Fazenda Pública também outro protesto e acusação do Ministério Público contra essas repetitivas ilicitudes do Fisco, desprezo ou menoscabo aos comandos constitucionais e afrontas às decisões reiteradas do Poder Judiciário.

7. Para não citar mais tantos fundamentados clamores e indignações, concluímos com os do Promotor de Justiça Dr. José Carlos Machado Carvalhosa Rosa, que várias vezes oficiou nesses procedimentos *reincidentes* do Fisco Municipal de São Paulo.

S. Exa. afirma, acusa, fundamenta e *pede punição do Fisco* em seu douto parecer no Proc. nº 502/89 da 1ª Vara da Fazenda Pública, nestes termos:

"Quanto à *irresignação do SESC*, temos que o Fisco Municipal, *mesmo ciente* do uniforme entendimento jurisprudencial quanto à *ilegalidade* da exigência que deu causa ao ajuizamento da ação, ainda assim mantém essa *sua obstinada e injustificada posição*, dando margem a *sucessivos conflitos* que só terminam após esgotadas *todas as instâncias judiciárias*.

Tal insistência, no nosso humilde conceito, BEM CARACTERIZA LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ, a impor que se sancione a esse título a apelante"... (grifos da transcrição).

8. Veja V.Exa. que além de se tratarem de flagrantes inconstitucionalidades contra os princípios da legalidade e da capacidade contributiva e produção do efeito de CONFISCO, também procedimentalmente estão acarretando escancaradas infrações contra o Código de Processo Civil. Como demonstra o douto Ministério Público, tais procedimentos *reincidentes* provam e configuram a MÁ FÉ LITIGANTE, tipificada e punida pelo art. 16, I do C.P.C. que assim estatui:

Art. 16 – Responde por perdas e danos aquele que pleitear de má fé como autor, réu ou interveniente.

Art. 17 – Reputa-se litigante de má fé aquele que:

I – deduzir pretensão ou defesa, cuja falta de fundamento não possa razoavelmente desconhecer.

9. A já não bastar todas essas violências, acaba de surgir agora em alguns processos em andamento, sendo três sobre IPTU, um sobre ISS, um relativo a ITBI, e dois sobre IOF, o pior; ou seja, a mais injurídica e estapafúrdia interpretação isolada do § 4º, subordinado ao inciso VI, alíneas "b" e "c", do art. 150 que, alegando que este § está em conflito com essas disposições supra-ordenadas, esse § 4º *derroga* as próprias disposições superiores, exigindo que todos os imóveis sejam ocupados pelas próprias entidades e estas proibidas de alugá-los e receber rendas, quando tal § 4º não faz nenhuma dessas absurdas exigências, pois está apenas assim redigido:

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



10. Como V. Exa. poderá melhor examinar dos processos xerocados e anexos, para não cumprirem as decisões judiciais e continuarem com as citadas contumácias, pretendem que tal impossível derrogação tem como conseqüências, em relação a todos os impostos, os seguintes e aberrantes efeitos:

As citadas entidades de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, embora comprovadamente aplicando a integralidade de seus recursos, no País, na manutenção de suas finalidades institucionais (C.T.N., art. 14, II) e mesmo quando o inciso VI, letra "c" do art. 150 da Constituição, por isso, lhes garante a imunidade:

- não podem alugar nem usufruir qualquer renda de seus imóveis, nem deixá-los vagos ou sem uso próprio, sob pena de incidirem no IPTU;

- não podem proporcionar lazer determinado em seus estatutos mediante módicas entradas para custeio desse serviço de diversão, que incidirão no ISS;

- não podem adquirir, seja por troca ou por compra, imóveis para integrar seu patrimônio, sem incidir no imposto de Transmissão Inter-Vivos de Bens Imóveis (ITBI);

- não podem fazer aplicação financeira de seus haveres patrimoniais para se defender contra a desvalorização da moeda, que incidirão no IOF as respectivas parcelas de seus patrimônios.

Por tudo isso, como já dissemos, é que vimos solicitar a V. Exa. estudo complementar e parecer, em relação à interpretação do citado § 4º do inciso VI, alíneas "b" e "c" do art. 150 da Constituição Federal de 1988, tendo em vista todas as citadas



disposições textuais dentro do contexto do Sistema Constitucional Tributário Nacional.

São Paulo, 03 de abril de 1991

(a) Maria Antonieta Machado Antinori  
Advogada

### **PARECER**

*PRELIMINAR:* é óbvio "ululante" que, se o patrimônio e as rendas são "os relacionados", isto é, estão dentro da *relação* jurídica de *propriedade* dessas entidades e os serviços são os institucionais, previstos em seus estatutos, o disposto no transcrito § 4º, subordinado ao item VI, alínea c do art. 150 da C.F. é apenas repetitivo, explicativo e harmônico e não derogatório dessas disposições supra-ordenadas, pois todos estes são os "RELACIONADOS".

### **IMPOSTO SOMENTE PODE SER INSTITUÍDO SOBRE SITUAÇÕES ECONÔMICAS, ISTO É, EXPRESSIVAS DE RIQUEZA**

I - Quem tem noção de Direito Positivo ou Dogmática, de Ciência e, sobretudo, de Filosofia do Direito Tributário sabe que o princípio fundante, que rege o fenômeno da tributação, em relação ao imposto é o de que, sendo este, do ponto de vista fiscal ou arrecadatório, única e exclusivamente "captação de riqueza", somente podem ter assento, base de cálculo do fato gerador do IMPOSTO os fatos, situações ou relações fáticas de CONTEÚDO ECONÔMICO ou expressivos de RIQUEZA. Somente se pode extrair minério da jazida e nunca do vácuo.

As chamadas IMUNIDADES contra *impostos*, que constitucionalmente protegem e garantem a essas entidades NÃO ECONÔMICAS (assim conceituadas pela dogmática constitucional

como sendo, entre outras, as de educação e de assistência social SEM FINS LUCRATIVOS, como as Consulentes) – não são nenhum *favor* ou *privilégio*.

São apenas explicitação jusfilosófica, científica e didática de que tais instituições por serem NÃO ECONÔMICAS, estão fora ou excluídas do campo da incidência de quaisquer IMPOSTOS DIRETOS, isto é, de qualquer IMPOSTO que possa desfalcocar seu patrimônio, renda ou gravar seus serviços institucionais.

II – É óbvio que, se de um lado, o IMPOSTO fiscal ou arrecadatório é apenas uma *participação* do Fisco no PATRIMÔNIO, nas RENDAS e nos SERVIÇOS (estes, como vimos acima, também constitucionalmente só tributáveis quando sejam ATIVIDADES ECONÔMICAS – vide art. 145, § 1º “in fine” da C.F.: “atividades *econômicas* do contribuinte”); é apodíctico que, mesmo se o Constituinte não tivesse protegido tais patrimônios, rendas ou serviços sem fins lucrativos contra a instituição de IMPOSTOS, jamais estes poderiam ser exigidos ou extraídos de FATOS, SITUAÇÕES, RELAÇÕES FÁTICAS ou ATIVIDADES *não econômicos, não lucrativos, não empresariais, não explorativos* como os exclusivamente humanitários, de amor ao próximo, de educação e assistência social sem fins lucrativos. Poderia ser tributada uma relação de amizade? Nunca.

III – Portanto, antes de mais nada e de examinar a própria estrutura dogmática e escalonada do direito, a partir da Constituição Federal que “VEDA” a própria *instituição* de quaisquer impostos que possam desfalcocar o universo dos bens ou onerar os serviços dessas instituições NÃO ECONÔMICAS, suficientemente basta o instituto jusfilosófico da CAPACIDADE ECONÔMICO-CONTRIBUTIVA, expressamente inscrito e juridicizado, nas vozes do art. 145 e § 1º da Constituição Federal de 1988 para, “a priori”, afirmar-se e comprovar-se que a apontada e nova interpretação, além de absurda por suas conseqüências, é falsa e tão

fraudulenta quanto lesiva, como o está sendo o caso da LITIGÂNCIA DE MÁ FÉ, reiteradamente acusado pelo douto Ministério Público, como conduta ilícita.

– IMPOSTOS "IN PECUNIA"

– IMPOSTOS "IN NATURA" e/ou "IN LABORE"

IV – Como ensina e informa a História (vide HISTÓRIA DE L'IMPÔT de Gabriel Ardant, 2 vols., edição Fayard, Paris), antes do advento da moeda o imposto era exigido somente em bens e trabalhos ou serviços. Com o aparecimento desta, apenas continuou a sê-lo integralmente em espécie, entre as tribos selvagens. No mundo civilizado, passou a ser cobrado em dinheiro e excepcionalmente até hoje, tendo em vista certas situações, ainda é expressamente exigido "IN NATURA" ou "IN LABORE".

Neste sentido, a própria conceituação do Código Tributário Nacional bem sintetiza e reflete o acima exposto, nesta normatização:

Art. 3º – Tributo é toda prestação PECUNIÁRIA compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir...

V – Talvez seja uma das proposições constitucionais mais transparentes e ao mesmo tempo exemplo perfeito para mais fácil apreensão e compreensão didática, de que os impostos podem ser exigidos em moeda ou em valores humanos, subrogatórios da moeda, são as seguintes vozes da Constituição Federal anterior:

Art. 178 – As empresas comerciais, industriais e agrícolas são obrigadas a manter o ensino primário gratuito de seus empregados e o ensino dos filhos destes entre os sete e os quatorze anos (impostos em bens e serviços), OU a concorrer para aquele fim, mediante



a *contribuição do salário educação*, na forma que a lei estabelecer (imposto em dinheiro).

Pois bem.

VI – Toda a disciplina constitucional que hoje outorga a *imunidade contra impostos diretos* às entidades de que estamos tratando, não apenas por meio de um só dispositivo (§ 4º do art. 150 como pretendem os novos arautos), mas conjuminada e hierarquizadamente pelos arts. 150, inciso VI, letra “c” e § 4º da Constituição e mais os incisos I, II e III e § 1º do art. 14 do C.T.N., os quais reconhecem e protegem o que ?

– Que tais instituições, além de não terem por objetivo nenhum lucro ou vantagem no sentido interesseiro para poder ser “arrecadado, mas somente humanitário são, por natureza e estatuição constitucional, entidades NÃO ECONÔMICAS, insuscetíveis de serem contribuintes de impostos diretos em dinheiro;

– Que exercendo tais entidades essas funções paralelas e iguais aos objetivos ou fins do Estado; prestando a ele Estado, sem qualquer contraprestação seus serviços “quase públicos” e para custeá-los afetando o universo de seu patrimônio e rendas;

– Que, assim sendo, do ponto de vista fiscal e sobretudo financeiro, já contribuindo para o Estado com essa integridade ou universo de seus bens e serviços, avaliáveis em moeda, pois são CONTRIBUIÇÕES ou autênticos impostos “IN NATURA” e “IN LABORE”, na proporção de 100%;

– Qualquer cobrança a título de IMPOSTO DIRETO sobre seus patrimônios, rendas ou serviços não só constitui BIS IN IDEM, mas ofende as disposições literais do art. 150 e seu item VI da Constituição, que VEDAM à União, aos Estados, ao Distrito



Federal e ao Município "UTILIZAR TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO".

Ora, como no caso, os Fiscos municipais e o federal recebem 100% de impostos diretos em bens e serviços (ou como reza o art. 3º do C.T.N. "em moeda ou *cujo valor nela se possa exprimir*") e voltam a lançar em "bis in idem" e *exigir e demandar* pelo indevido, é óbvio que tais Leões merecem as sanções do art. 1.531 do Código Civil, que estatui:

"Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressaltar as quantias recebidas, ou pedir mais do que o devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente ao que dele exigir..."

Vii - Mas além da incidência em perdas e danos, acontece que no caso de o indevido como é, ser IMPOSTO, categoria de direito público, cujo lançamento está sob o estrito princípio da legalidade e da oficialidade, conforme reitera o § único do art. 142 do C.T.N., a exigência de imposto sabidamente indevido, se caracterizada a má fé ou dolo do agente configura o crime de EXCESSO DE EXAÇÃO, como tão bem e fundamentadamente esclarece o grande Professor Catedrático de Direito Penal da Universidade de Minas Gerais, Magalhães Drumond, nos itens 543 a 547 do vol. IX dos Comentários ao vigente Código Penal (Edição Forense, Rio, 1944, págs. 287/590), em relação ao § 1º do art. 316, que assim estatui:

Art. 316...

§ 1º - Se o **funcionário exige imposto, taxa ou emolumento 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...

## **A LUTA CONTRA A DESUMANIDADE**

VIII – No Estado Democrático de Direito jamais poderia o Constituinte juridicizar a DESUMANIDADE ou sequer pensar em, por meio de abuso do poder de tributar, destruir as instituições humanitárias, como prosseguimos a demonstrar.

IX – Sem dúvida e, especialmente, neste período de reimplantação do Estado Democrático de Direito pela nova Constituição cabe, não só aos professores, heurísticos, intérpretes, procuradores de justiça, promotores ou defensores da sociedade, mas sobretudo aos magistrados que têm o poder e a competência de julgar, dedicarem o melhor de sua habilitação e consciência ao ensino, interpretação e correta aplicação dos novos preceitos constitucionais.

X – No caso se trata de examinar, dentro da ordem jurídica e na defesa da Constituição, questões da maior relevância como as da filantropia, da educação e da assistência social sem fins lucrativos, que proporcionam acesso e auxílio aos necessitados.

Será que os raros e divergentes membros do Ministério Público e da Judicatura, aos quais também cabe a defesa da sociedade (sobretudo dos fracos contra a prepotência dos fortes), não estão, talvez sem o perceberem, contra o texto e o contexto da Constituição, da legislação complementar e ordinária, afiando mais as garras já aduncas e escancarando mais a bocarra dos insaciáveis e impederidos LEÕES FISCAIS ?

Em consciência não percebem que estão contribuindo para a destruição da filantropia, da caridade, do tratamento médico, da alimentação, da habitação e da instrução dos mais pobres e portanto, agravando a miséria e o sofrimento em todos os rincões desta Nação ? (Se os Leões são feras que não leem nem a Constituição, seus donos precisam ler, cumprir e fazer cumprir a

Constituição e espiritualmente lerem as obras de Josué de Castro sobre a Geografia e a Geopolítica da FOME e muito especialmente o "LIVRO NEGRO DA FOME").

XI – Com a máxima venia, parece que os autores dos pareceres e sentenças contrárias também nunca leram as obras do inesquecível Mestre Aliomar Baleeiro, e muito especialmente a mais notável que são as LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR (vide 4ª edição, Forense, Rio, 1974), onde trata "passim" e "ex professo", dessas IMUNIDADES contra impostos que *diretamente* podem desfalcar e destruir as entidades humanitárias.

Com sua ciência e acendrada consciência jurídica e moral de Advogado, de Professor Emérito, de Parlamentar e sobretudo de Ministro relator de tantos memoráveis acórdãos sobre as IMUNIDADES na Suprema Corte do Brasil e da qual foi Presidente, Baleeiro chega a exortar, neste ponto, a fala de seu colega e tão famoso Justice Oliver Holmes, nesta frase lapidar, em voz de acórdão na Suprema Corte daquela democracia, precisamente para impedir tais ferocidades fiscais, nestes termos:

"O PODER DE TRIBUTAR NÃO IMPLICARÁ NO PODER DE DESTRUIR, ENQUANTO EXISTIR ESTA CORTE" (pág. 271)

XII – É elementarmente sabido que as imunidades contra certos IMPOSTOS, tal como conceituadas e normatizadas nas constituições do Brasil, decorreram da "construction" e elaboração jurisprudencial norte-americana.

A nosso ver, as obras e os acórdãos de Baleeiro fazem jus a essas fontes tão humanas quanto democráticas. Por isso mesmo e por gratidão aos seus ensinamentos é que a ele dedicamos o citado livro sobre as IMUNIDADES contra impostos.



XIII – Em todos os pareceres e julgados destrutivos dessas imunidades e constantes dos xerox que nos foram enviados, não encontramos uma só leitura ou citação dos livros ou acórdãos da lavra de Baleeiro, quando somente na sua exponencial obra acima citada trata o grande Mestre das imunidades “passim” e ele mesmo assim as indica:

“Imunidade das atividades religiosas, políticas, assistenciais e culturais, 179-193; compreensão, 181, 187; templos, 181-3; partidos políticos, 182, 189; instituições, 187-8; requisitos de lei, 188, 191; jurisprudência do STF sobre, 190-3.”

XIV – Todos aqueles que estão investidos nas funções de legislar em matéria de impostos ou de lançar e exigir impostos; de defender os impostos constitucionalmente devidos ou de julgar administrativa ou judicialmente essas intervenções na vida e no patrimônio dos jurisdicionados, não podem deixar de examinar, estudar e bem interpretar os princípios, os conceitos e as disposições expressos ou implícitos da Constituição Política mas, também, da CONSTITUIÇÃO ESPIRITUAL DO HOMEM como, com tanta propriedade acentua para o caso o notável Jusfilósofo nórdico Otto Brusin. (Vide ÜBER DAS JURISTISCHE DENKEN na tradução El Pensamiento Jurídico, por Britau, Edições Jurídicas Europa-América, B.A., 1959, pag. 13).

XV – Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio *poter* impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da *competência*, não apenas para impedir a cobrança de imposto (não se trata de uma simples isenção que seria mera dispensa do crédito de imposto devido – C.T.N. art. 175), mas vedação “a priori” da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das “*hipoteses negativas de atribuição de competência*”, nestes termos:



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

VI – instituir IMPOSTOS sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços..., das instituições de educação e de assistência social, *sem fins lucrativos*, atendidos os requisitos da lei; (estes requisitos estão em "numerus clausus" especificados nos itens I, II e III do art. 14 do C.T.N. que é lei complementar, recepcionada pelo art. 34 e § 5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

XVI – Quais são os impostos que não podem, no caso, sequer ser instituídos pelo Legislador Ordinário ?

Como já citamos e cumpre didaticamente esclarecer, são os impostos DIRETOS, assim entendidos aqueles que, em razão do seu assento ou base de cálculo ser o "patrimônio", a "renda" ou os "serviços" do contribuinte, a lei fiscal não prevê o direito nem a obrigação de *repassar* o quantum do imposto para terceiros, sendo o sujeito passiva, simultaneamente, *de direito* e *de fato*, isto é, aquele que não podendo transferir o ônus financeiro é quem assume esse ônus ou tem de suportar a diminuição de seus haveres.

Ao contrário, os IMPOSTOS INDIRETOS são aqueles em que o contribuinte de direito não é simultaneamente o contribuinte de fato, ele é apenas o coletor, antecipador ou veículo da arrecadação. Repassa ou transfere a terceiro o encargo financeiro, sem afetar seus bens ou onerar seus serviços, quando estes são as suas *atividades econômicas*. (Vide talvez a melhor obra até hoje escrita por Edwin R.A. Seligman, THÉORIE DE LA REPÉRISSION ET DE L'INCIDENCE DE L'IMPÔT, trad. Suret. Ed. V. Giard & E. Brière, Paris, 1910).

XVII – Esta classificação que é da doutrina universal

está mesmo prevista no C.T.N., até para efeito de restituição, assim distinguindo, *normativamente*, os IMPOSTOS INDIRETOS dos DIRETOS:

Art. 166 – A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Assim sendo, os impostos INDIRETOS são como exemplos os que incidem sobre as despesas, gastos, uso ou consumo, como o são o IPI, o Imposto de Importação e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Estes sendo impostos que, por sua natureza, comportam a transferência de seu ônus a terceiros são INDIRETOS. Apenas serão DIRETOS nas fases finais, em que o utente, o importador ou o comprador seja o CONSUMIDOR FINAL.

XVIII – Quem quer que seja iniciado em Tributarística e melhor ainda em Filosofia do Direito Tributário (vide a obra póstuma de Harold Martin Groves, cujo título é precisamente TRIBUTARISTAS FILÓSOFOS – Dois Séculos de pensamento na Grã Bretanha e nos Estados Unidos – TAX PHILOSOPHERS – Two Hundred Years of Thought in Great Britain and the United States, The University of Wisconsin, 1974) sabe que os únicos fatos, as únicas situações subjacentes que podem ser base de cálculo do fato gerador do IMPOSTO (porque este tributo é apenas “captação de riqueza”), são e somente podem ser, os de natureza ECONÔMICA, expressivos de riqueza e jamais os NÃO ECONÔMICOS. Portanto e “a fortiori” excluídos os filantrópicos, os desinteressados ou sem fins lucrativos.

XIX – Albert Hensel, tributarista filósofo, na mais notável de todas as obras universais do Direito Tributário que é o

seu STEUERRECHT, título que especificamente se traduz em português por DIREITO DO IMPOSTO e mereceu ser o volume 28 da magnífica e clássica Enciclopédia da Ciência do Estado e do Direito (ENZYKLOPADIE DER RECHTS - UND STAATSWISSENSCHAFT, fundada por von LISZT e KASKEL, ed. Springer, Berlim, 1933), ressalta bem que o autêntico ou natural contribuinte do imposto é aquele que, *vinculado* ao fato gerador é o beneficiário da *vantagem econômica* com a qual pode pagar o imposto, isto é, de cujo enriquecimento o Poder Público pode "captar riqueza" ou sua justa e legítima participação por meio da tributação.

XX - Neste sentido, escrevendo sobre os *limites econômicos e jurídicos do imposto*, outro notável tributarista com quem há tantos anos temos estudado, que é o Prof. Hugo von Wallis, que durante oito anos foi Presidente da Suprema Corte Fiscal da Alemanha - acentua mesmo - que o IMPOSTO é uma "*participação*" do Fisco nos *resultados econômicos*, do contribuinte. Esta *participação* nesses resultados há de ser *justa e razoável*, apenas "*uma parte*" que não pode atingir a *substância*, porquanto produziria o efeito de CONFISCO que é inconstitucional. O Fisco tem de respeitar a capacidade econômico-contributiva (Leistungsfähigkeit capacidade de prestação). Do contrário o Estado-Fisco retiraria do cidadão-contribuinte (Steuerbürger) a *alegria de trabalhar para si e para a sociedade*, obtendo frutos e retiraria das empresas o direito de obter *lucros honestos*. (Vide IMPOSTO DE RENDA, Hugo von Wallis, Paulo Roberto Cabral Nogueira e Ruy Barbosa Nogueira, coedição IBDT/Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1981, págs. 19 a 70).

O SIGNIFICADO E ALCANCE DO IMPOSTO NO § 4º,  
COMO ACESSÓRIO DO ITEM VI, LETRA "a" DO ART.  
150 DA CONSTITUIÇÃO DE 1988

XXI - Como e elementarmente sabido a lei, especialmente a Constituição, raramente dispõem tão somente por meio de um único dispositivo.



A Constituição é um *articulado de sentido*, contendo não só normas paralelas mas, sobretudo, hierarquizadamente princípios, conceitos e normas expressos ou implícitos, sobre as situações ou relações fáticas, para disciplinar geral, especial e/ou, especificamente a conduta individual ou as relacionais, dos seus jurisdicionados.

XXII – No caso objeto deste estudo, o que temos em vista é, precisamente, esclarecer, demonstrar e convencer o mais didática e fundamentadamente a “RATIO ESSENDI” dessas imunidades.

Quando o Constituinte outorga e garante às citadas entidades IMUNIDADE contra certos e determinados impostos é porque estes desfalcariam seu patrimônio, sua renda ou oneraria seus serviços humanitários ou institucionais.

Tanto assim é que, quando impostos indiretos também possam, com seu ônus, desfalcar esses estamentos imunes, isto é, quando seu encargo financeiro as atingir como utentes, importadoras para uso próprio ou como consumidores finais, também ficam imunes em relação a esses possíveis desfalques.

XXIII – Para maior clareza, continuemos a analisar e explicar “as proposições desde o momento pré-legislativo ou constituinte, passando pelos princípios e conceitos jurídicos normatizados, até chegarmos à aplicação na prática” (cfr. a obra de Direito do Imposto e de Filosofia do Direito Tributário do emérito Catedrático de Colônia, sócio “honoris causa” do IBDT/USP, Klaus Tipke, que tem precisamente igual intitulação e conteúdo: JUSTICA FISCAL NA TEORIA E NA PRATICA – Desde a proposição política, passando pelos conceitos jurídicos, até chegar à aplicação na prática” (STEUERGERECHTIGKEIT IN THEORIE UND PRAXIS - vom politischem Schlagwort zum Rechtsbegriff und zur praktischen Anwendung, Editora Dr. Otto Schmidt KG-Colônia, 1981).



## O PODER DE TRIBUTAR

XXIV – Em que consiste este poder ?

XXV – Por delegação do povo contribuinte, investido soberanamente deste poder, cabe ao Constituinte, tendo em vista a natureza das coisas e dentro desta a própria Constituição espiritual do homem integrado na vida em sociedade e, atendendo o pressuposto fático (decorrente da natureza das coisas) da CAPACIDADE ECONÔMICO-CONTRIBUTIVA, outorgar e delimitar competências. Como o faz na Federação ?

Em nosso regime de Constituição escrita e rígida, descreve, circunscreve e delimita a *competência* de cada esfera política para instituir ou não seus respectivos impostos.

O caso da IMUNIDADE, como reza o texto da Constituição, é limitação por PROIBIÇÃO ou VEDAÇÃO, “a priori”, contra o *próprio nascimento da COMPETÊNCIA*. É ABSOLUTA, porque proíbe desde a estatuição de NORMA ou HIPOTETIZAÇÃO DE INCIDÊNCIA. Isto é muito claro para quem tenha noção da tridimensionalidade do Direito (NORMA-FATO-VALOR).

XXVI – Como ensina Hans Nawiasky, se até o momento pré-legislativo cabe soberanamente ao Constituinte o poder de tributar, a partir do momento em que ele exerce esse poder soberano e o descreve por meio da máxima “*lex scripta*”, prefixando as diretrizes e *delimitações* a soberania abstrata desse poder de tributar fica *esgotada* e convalidado esse PODER DE TRIBUTAR em DIREITO ESCRITO DE TRIBUTAR. (Sintetizamos da STEUERRECHTLICHE GRUNDFRAGEN de 1926, rara obra de Filosofia do Direito Tributário do Pai do Federalismo, Pfeiffer-Verlag, München, pág. 35).

A partir do “*scriptum*” constitucional ou do ordenamento, deixa de existir a *relação de poder*, para nascer a *do poder*

*da lei fundamental* por meio da regência dos Princípios da Legalidade e da Capacidade Contributiva. De tal sorte que, a partir da Constituição escrita, da sua explicitação pela legislação complementar, como pela disciplinação mais detalhada da lei ordinária, as relações entre o Fisco e os cidadãos-contribuintes passam a ser regidas, não pela força ou poder, mas somente pelas **RELAÇÕES JURÍDICAS**, configuradoras dos direitos e obrigações recíprocos, isto é, de igualdade de partes perante a lei, ou seja, entre **ESTADO-FISCO** e **CIDADÃO-CONTRIBUINTE**. Como ensina o Jusfilósofo Pátrio, Miguel Reale, isto resulta da **BILATERALIDADE ATRIBUTIVA**, específica do mundo jurídico (Filosofia do Direito, 10ª ed. Saraiva, S. Paulo, 1983, pág. 51).

XXVII – Por isso mesmo, o já citado maior conceituador do Direito Tributário de todos os tempos, que foi Albert Hensel, tratando da interpretação e aplicação das leis tributárias compôs a assertiva de que **“A INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA NÃO É PRÓ-FISCO NEM PRÓ-CONTRIBUINTE, MAS PRÓ-LEGE”** (Nicht pro fisco und auch nicht contra fiscum sondern allein “pro lege” – pág. 107 da sua obra exponencial **STEUERRECHT**, vol. 28 da já citada **ENZYKLOPÄDIE**). Ao reverso, no caso consultado, estamos vendo que os Leões pretendem não só interpretar “pro fisco” mas “contra legem” !

## **DO IMPOSTO E DE SUA GRAVOSIDADE**

XXVIII – Qual a categoria técnica e a natureza financeira do **IMPOSTO** ?

XXIX – Dentre todas as categorias dos tributos (impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios), o mais oneroso, aquele que é apenas “captação de riqueza” sem contrapartida, é a do **IMPOSTO** (vide C.T.N., arts. 3º e 16).

Enquanto a taxa é *contraprestacional* (C.F. item II do art. 145 e C.T.N. art. 77); a contribuição de melhoria é *indenizató-*

ria do custo de obra pública que acarrete valorização ao imóvel do contribuinte (C.F. item II do art. 145); as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas são *instrumentalidade* de sua atuação nas respectivas áreas (C.F. art. 149); as contribuições sociais da seguridade são prêmios de seguro ou financiamento aos respectivos benefícios (C.F. art. 195 e § 5º); o empréstimo compulsório é restituível (C.F. art. 148), o IMPOSTO é o mais gravoso dentre todos os tributos, porque o contribuinte não recebe nenhuma prestação ou compensação direta, o que aliás está expresso no citado art. 16 do C.T.N.

XXX – Na literatura tributária universal são unânimes os autores em destacar que além de o IMPOSTO ser o mais gravoso dos tributos, é mesmo mais gravoso para os contribuintes do que a expropriação pública, pois nesta o desapropriado recebe indenização para se repor em seu patrimônio (vide C.F. § 3º do art. 182, § 1º do art. 184), enquanto o IMPOSTO é uma *participação* ou *captação de riqueza* por parte do Estado-Fisco, destinada à cobertura das despesas públicas gerais.

XXXI – Ora, se de um lado os textos da Constituição e da legislação complementar, como condição *mór e "sine qua non"* para que tais entidades humanitárias sejam IMUNES dos citados impostos diretos (e dos impostos indiretos cujos ônus não possam ser repercutidos ou transferidos quando forem CONSUMIDORAS FINAIS), é a de que, em decorrência de todos os pressupostos constitucionais que a lei complementar da Constituição explicita, estão obrigadas a:

*"aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais (C.F. art. 150, VI, letra c "in fine" e C.T.N. art. 14, II).*

É apodítico que os recursos dessas entidades não



podem ser desfalcados por nenhuma distribuição ou pagamento de

“qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas”,

seja

“a título de lucro ou”

de

“PARTICIPAÇÃO nos seus resultados” (C.T.N art. 14, I).

XXXII – Isto significa, especificamente, que essas instituições, constitucionalmente não podem distribuir “lucro” a particulares nem “participação” ao Estado-Fisco a a título de IMPOSTO, pois o imposto é, tipologicamente, uma *participação* qualificada pelo próprio art. 16 do C.T.N. como “obrigação que tem por fato gerador uma situação *independente* de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Como os outros tributos (taxas e contribuições) dependem de atividades estatais que proporcionam resultados ao contribuinte e não unilateral *participação monetária* do Estado-Fisco, tais instituições não têm IMUNIDADE de taxas e contribuições, mas somente dos impostos, porque estes, desfalcariam seus haveres e impediriam a aplicação da *integralidade* de seus recursos aos seus *fins institucionais*, cuja nobreza ou valor, o Constituinte colocou acima dos IMPOSTOS.

## INCENTIVOS DE IMPOSTOS E SUBVENÇÕES

XXXIII – Como já demonstramos pelo Código Tribu-



tário da Alemanha onde não existe o instituto da IMUNIDADE, aquele Código chama essa *exclusão de impostos* em prol dessas instituições de "INCENTIVOS DE IMPOSTO". (Pág. 169 de nosso citado livro IMUNIDADES. Vide ainda a rara obra sobre a Sistematização dos Incentivos de Impostos – Systematisierung der Steuervergünstigungen, do novo e atual Catedrático de Colônia, nosso consócio do IBDT/USP, Dr. Joachim Lang, ed. Duncker & Humblot, Berlim, 1974).

Aliás a maioria dos Países não concedem somente incentivos de impostos mas, até *subvenções* a tais entidades humanitárias. No Brasil várias são as leis especiais da União, dos Estados e dos Municípios que concedem subvenções a várias instituições de ensino e de assistência social em fins lucrativos, o que demonstra que, ao invés de lhes exigir IMPOSTOS, ao contrário fazem jus, constitucionalmente, ao recebimento de auxílios financeiros, cujas verbas são provenientes de IMPOSTOS arrecadados dos demais contribuintes, e especialmente dos mais ricos, em benefício dos mais pobres, dentro da Justiça Social.

XXXIV – Se tal é a preocupação e o cuidado que o Estado tem para com essas entidades educacionais e assistenciais, que tanto auxiliam o Estado na realização do BEM COMUM, do BEM ESTAR, é óbvio que tais *Leões Fiscais* estão errônea e inconstitucionalmente atentando contra os próprios fins do Estado, contra o desenvolvimento do País e a "Felicidade da Nação".

### O ERRO CRASSO DA INTERPRETAÇÃO ISOLADA DO CITADO § 4º

XXXV – Voltemos, pois ao calamitoso erro de interpretação do texto isolado do § 4º que é apenas acessório do item VI, letra "c" do art. 150 e por meio da qual os *Leões Fiscais*, renitentemente, querem desfalcocar a integralidade dos já parcos recursos dessas entidades, em prejuízo da comunidade mais pobre.

## AS SANTAS CASAS DE MISERICÓRDIA

XXXVI – O caso das Santas Casas de Misericórdia, que em quase todos os Municípios do Brasil se dedicam à mitigação da miséria é de estarrecer e arrepiar as consciências.

Se as não levar à insolvência, vão levá-las ao estupor ou paralisia.

Estudando este assunto como contribuição à Santa Casa de Misericórdia de São Paulo, já constatamos que ela recebeu mais de 400 lançamentos de IPTU e ela Santa Casa não tem, sequer, verbas para estancar essas sangrias de HEMATÓFAGOS.

Onde teria nascido essa idéia macabra de que tais instituições, sem fins lucrativos, não podem nem obter *rendas* decorrentes de aluguéis, nem terem seus imóveis desalugados ou não ocupados diretamente por elas, que terão que pagar IPTU ?

XXXVII – Segundo pesquisas no Parlamento em Brasília, constatamos que tão infelizes tentativas decorreram de lobby de Prefeitos e Leões Fiscais que encaminharam o mais estranho anteprojeto, transformado no Projeto de Lei Complementar nº 175, de 1989, cujas propostas, as mais demagógicas e eleicoeiras, chegaram a dispor que as Santas Casas e demais entidades sem fins lucrativos, passariam, compulsoriamente, a integrar a propoganda política de candidatos, pois foram redigidos os §§ 1º e 4º do art. 14 por tais formas tão ditatoriais e absurdas que mais parecem com os atos de Calígula ou de Nero na antiga Roma. Além de inconstitucionais, são deprimentes para qualquer brasileiro.

Estão ou estavam assim escritos:

“§ 1º – Além dos requisitos estabelecidos nos incisos I a III deste artigo, fica ainda as instituições de edu-

cação e de assistência social OBRIGADAS a colocar 20% (vinte por cento) de sua capacidade total de prestação dos respectivos serviços para serem utilizados pelo Município onde funcionar a unidade prestadora dos serviços o qual fará a distribuição, gratuitamente e segundo seus PRÓPRIOS CRITÉRIOS, à população em geral."

XXXVIII – Pode a lei afastar os médicos e atribuir o diagnóstico, a priorização e o socorro aos doentes, acidentados ou feridos, à ignorância e à ânsia politiquêira de milhares de Prefeitos e de seus candidatos ?

Seria um ESCÁRNEO !

Tais desalmados proponentes, que amanhã poderão ser os mais velhos e necessitados, precisam ouvir o apodo de Shakespeare, talvez o maior definidor de caracteres da alma humana:

HE JESTS AT SCARS THAT NEVER FELT WOUND –  
SÓ ESCARNECE DAS CICATRIZES, QUEM NUNCA  
SENTIU O SOFRIMENTO DA FERIDA.

XXXIX – Porque tais anônimos autores desse vergonhoso projeto já não confessaram mais transparentemente, nesse § 1º, invés de "a população", estes 20% se destinariam "à captação de eleitores" ? À tão pejorativa e chamada CABALA ?

HEURECA !

Agora, eis a descoberta de onde os tais novos intérpretes foram buscar a expressão "ocupados pelas entidades" inexistente no § 4º do item VI da letra "c" do art. 150 da Constituição. Pinçaram-na do texto do § 4º do citado maquiavélico projeto "nativimorto", que assim esteve redigido:



“§ 4º – Só se consideram abrangidos pela IMUNIDADE, para os fins de incidência de impostos que tenham como fato gerador a propriedade, domínio ou a posse de bens imóveis, os imóveis efetivamente OCUPADOS pelas entidades referidas neste artigo, para as suas finalidades institucionais, previstas nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”

XL – Além da imoralidade das disposições do § 1º que fazem corar qualquer brasileiro, este escrito do proposto § 4º revela absoluta ignorância da “razão de ser” dos textos da Constituição, em matéria de imunidade.

Por tudo isso, sem dúvida, é que a Comissão de Constituição e Justiça do Parlamento julgou esse Projeto 175/89 INCONSTITUCIONAL e foi arquivado, pois nenhuma lei, nem a complementar, pode ofender a Constituição e esse projeto era e é uma aberração de fato e de direito.

XLI – Ao contrário de interpretar que a entidade não possa alugar seus imóveis para atender aos custos de suas atividades institucionais, que perderia a imunidade, os citados e dissidentes intérpretes deveriam ler e reler as disposições literais da alínea c, VI do art. 150 que são as *categorias* ou *substantivas*, instituidoras da imunidade, isto é, descritivas da *hipótese negativa da própria incidência* que, por meio da IMUNIDADE protegem, precisamente a RENDA da entidade contra qualquer incidência de imposto direto, tanto quanto ao PATRIMÔNIO e aos SERVIÇOS institucionais, todos *não econômicos* ou *sem fins lucrativos*, mas ao reverso, exclusiva e integralmente afetados e efetivamente ofertados à população setorial e à geral do País.

XLII – Se as disposições do “caput” do art. 150, VI e a alínea “a” são as disposições *categorias* institutivas ou geradoras dessa IMUNIDADE; é óbvio que o § 4º, subordinado ao caput, ao inciso e às alíneas, como acessório ou ancilar que é, o § jamais

poderia estar em conflito com aquelas disposições supra ordenadas, como não está e, se estivesse, como ensina o grande Mestre Francesco Ferrara em seu famoso volume unico do TRATTATO (vol. I, ed. Athenaeum, Roma, MCMXXI, pag. 222), esse § 4º seria fulminado ou natimorto pela INTERPRETATIO ABROGANS, em confronto com todas as demais disposições e todo o contexto da Constituição, que lhe são *supra ordenados*.

Pretender, como alegam os citados intérpretes que, "ab ovo" desse § 4º, deduziram que essas entidades estão proibidas de obter renda, de alugar, não ocupar para uso próprio ou deixar sem alugar, perde a IMUNIDADE, é um discurso ôco ou disparate, decorrente daquele projeto já julgado e arquivado pela Comissão de Constituição e Justiça, porque totalmente inconstitucional.

XLIII – Felizmente para o Brasil, ainda há legisladores, Intérpretes e Magistrados neste País para defenderem o Povo Brasileiro contra tais nefandas arbitrariedades e não deixar que pereçam as honestas instituições humanitárias.

Se já invocamos os melhores ensinamentos da história e dos mais sábios autores, em trechos específicos contra o CONFISCO e a pretendida DESTRUIÇÃO dessas instituições *não econômicas* e de *fins humanitários*, não podemos deixar de recordar a lição de equilíbrio e de justiça que o Rei da Prússia, Frederico II, o Grande, que viveu entre 1712 e 1786, legou à humanidade, em matéria de Administração, de Governo e de *Justiça*:

Isto ocorreu quando já era ele o Imperador e tinha apenas 33 anos. Seu auxiliar procura o pobre e inculto moleiro, que tendo como sustento a propriedade agrícola vizinha aos jardins do Palácio, propondo-lhe a compra, para aumento dos jardins imperiais. Este lhe respondeu que não a queria vender. Perguntando se por nenhum preço, respondeu que não a vendia. O áulico ameaçou-o de que o Rei, dentro de sua potestade, podia

arrebatá-la sem nada pagar. O Moleiro teve a coragem e segurança de lhe responder que havia Juizes e a Suprema Corte em Berlim. Conhecedor do fato, o Rei muito se regozijou, pois um simples Moleiro, seu súdito, sentia segurança e confiava no poder da lei, da sua interpretação e aplicação pelo Poder Judiciário. O Moleiro não foi molestado.

Frederico, o Grande, ao contrário do Príncipe de Maquiavel, apoiava-se na famosa sentença de que "O Príncipe não é Senhor Absoluto, mas é exclusivamente o primeiro servidor de seu povo". (Cfr. Encyclopaedia Britannica, verbete FREDERIK II).

XLIV – Neste sentido, pois, devem os Consulentes prosseguir em suas defesas, pois além de todos os juizes que já lhes deram ganho de causa; além de já ter sido arquivado o mal-fadado Projeto nº 175, de 1989, por *inconstitucional*; o eminente Ex-Ministro e Senador Roberto Campos apresentou substitutivo a outro Projeto de Lei Complementar do Senado nº 168, de 1989, o qual já foi aprovado em 05/12/90 pela Comissão de Direito Econômico (C.D.E.), encontrando-se na Comissão de Constituição e Justiça.

A nosso ver este substitutivo traz a precisa e exata explicitação das imunidades contra impostos em relação às SANTAS CASAS, SESC, SENAC, SESI, SENAI e semelhantes.

XLV – Deste projeto, cujo texto integral obtivemos xerox no respectivo serviço do Senado, transcrevemos todo o art. 6º que interpreta, no mesmo sentido de nossos citados pareceres e livro, a matéria consultada, nestes clarividentes termos:

"Art. 6º – A imunidade dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins



lucrativos, de que tratam as alíneas b e c do item VI do artigo 150 da Constituição Federal, diz respeito aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com suas finalidades essenciais, ou próprias da sua natureza, assim entendidos os que incidam sobre:

I – os bens do patrimônio da entidade destinados ao exercício das atividades com que realiza suas finalidades essenciais, os utilizados como fontes de renda aplicada na manutenção dessas atividades e os que delas resultem;

II – os serviços prestados como meios, ou no processo, de realizar essas finalidades; e,

III – as rendas derivadas dos bens e dos serviços referidos nas alíneas anteriores.

§ 1º A imunidade prevista neste artigo está condicionada à observância dos seguintes requisitos por parte das entidades nele mencionadas:

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 e de demonstrar a efetiva aplicação dos recursos referidos no inciso anterior.

§ 2º A não observância de qualquer dos requisitos indicados no parágrafo anterior ou de outros que lei complementar estabelecer, acarretará a suspensão, pela autoridade competente, do gozo do benefício.<sup>14</sup>

XLVI – Por todo o exposto, embora o texto acima ainda seja de projeto, a nosso ver, por seu conteúdo interpretativo e explicativo dos textos e do contexto da Constituição de 1988 e natureza de Lei Complementar, deixa claro e detalhadamente solucionadas todas as citadas pretensões que, no dizer do próprio Ministério Público, retratam litigância de MÁ FÉ e responsabilidade pelos danos a serem apurados.

Este é nosso parecer, s.m.j.