

## A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 155, PARÁGRAFO TERCEIRO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL (1)

Aldemario Araujo Castro  
Procurador-Chefe da Fazenda Nacional em Alagoas

A imunidade tributária, quer seja limitação ao poder de tributar ou demarcação constitucional da competência impositiva, implica na impossibilidade do nascimento da obrigação tributária e, por decorrência, da constituição e cobrança dos impostos. A identificação do instituto jurídico-tributário da imunidade tem como consequência a inexistência de relação jurídica entre o Fisco e a pessoa física ou jurídica abrangida pelo "favor" constitucional.

Conforme o tipo de imunidade, ela pode abranger todo e qualquer imposto do sistema ou apenas alguns deles, vinculados aos bens, serviços ou atividades imunizados. Assim, a doutrina tributária, com acerto, distingue a imunidade em duas espécies básicas: a *subjetiva* e a *objetiva*. Na primeira, o legislador constituinte tenciona proteger determinada pessoa física ou jurídica em função de seu relevante papel no contexto social (partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, etc). Na última, sem levar em conta a condição pessoal do contribuinte, visa o legislador máximo desonerar, ao menos dos encargos tributários representados pelos impostos, determinadas matérias, em princípio, tributáveis. Aqui também, como no primeiro caso, a relevância social do bem ou serviço imunizado determina a opção do constituinte.

Resta claro, portanto, que a *imunidade objetiva* não atinge ampla e indistintamente a pessoa física ou jurídica que opera com os bens ou serviços imunizados. Neste caso, a operação será imune a impostos, porém, outras manifestações tributáveis da pessoa física ou jurídica, mesmo decorrentes destas operações, não estão a salvo da tributação.

Com efeito, a imunidade prevista no dispositivo constitucional em comento é entendida como *objetiva*. Diz respeito somente às operações. Não alcança, a menos que se estabeleça uma interpretação ampliativa (2) de uma norma excepcional, o faturamento, a receita bruta ou o lucro. Não sendo esta a melhor interpretação, teríamos uma imunidade a praticamente todos os tributos do sistema por via oblíqua. Afinal, as realidades econômicas do faturamento e lucro, por exemplo, são, nas atividades em destaque na norma constitucional, decorrentes das operações, ao menos parcialmente.

Tradicionalmente, a referência tributária a operações busca atingir os atos ou negócios jurídicos de produção e circulação de riquezas. Nesta linha, aplicados os princípios da lógica formal na construção do raciocínio jurídico, como muito bem destacado pelo eminente Ministro MARCO AURÉLIO no Recurso Extraordinário nº 172.058-1-SC (3), não vislumbramos uma relação de identidade entre faturamento ou lucro e operações. Inegavelmente, estamos diante, para as realidades em comento, de uma relação de causa e efeito. Se as operações são as causas dos efeitos faturamento e lucro, necessariamente são distintos e, por conseguinte, não compreendidos, para efeito de afastar a tributação, os últimos nas primeiras.

Vale destacar que o dispositivo constitucional em questão vem sendo utilizado em escala crescente

para tentar afastar, sobretudo, o recolhimento das contribuições sociais denominadas COFINS e PIS. Além das objeções anteriormente postas, podemos considerar ainda, nesta perspectiva, os seguintes óbices.

Consoante expressamente dispõe o artigo 195 da Constituição Federal, a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade. Assim, não há razão ou justificativa plausível para a exclusão do importante universo de contribuintes delineado no art. 155, parágrafo terceiro do Texto Maior.

O problema pode também ser analisado sob a ótica do princípio da isonomia. Os pequenos comerciantes, industriais e prestadores de serviços, por exemplo, estão obrigados a recolher a COFINS e o PIS. Prevalecendo a tal "imunidade ampliativa" do artigo 155, parágrafo terceiro da Constituição Federal, poderosíssimos grupos econômicos estariam literalmente dispensados de enormes recolhimentos, indispensáveis para as ações de Seguridade Social. A desigualdade de tratamento é repugnante e as conseqüências sociais extremamente graves.

Sobre a matéria existem preciosos precedentes dos Tribunais Regionais Federais no sentido de ser *objetiva* a imunidade em apreço (4). Recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 144.971-3 (5), a 2ª Turma do e. Supremo Tribunal Federal também sufragou a tese. Afirmou o ilustre Ministro CARLOS VELLOSO, na condição de relator:

"... o fato gerador do PIS não se identifica com o fato gerador do ICMS, tampouco a hipótese de incidência do PIS se constitui, conforme vimos, em operações relativas a minerais, de forma específica, mas sobre o faturamento, que é abrangente de inúmeras operações."

A doutrina mais abalizada corrobora o entendimento esposado. A lição de SACHA CALMON NAVARRO é esclarecedora:

"A imunidade preventiva é objetiva e não interfere com os lucros dos postos nem com o faturamento das empresas nem com as taxas e contribuições parafiscais a que estejam sujeitados os agentes econômicos que lidem com tais mercadorias, salvo se incidentes sobre as operações com as mesmas. Nenhum imposto residual, todavia, poderá atingir as operações de circulação e consumo dessas mercadorias, nem empréstimos compulsórios, a crer-se na força inspiradora da regra imunitória."

(Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário. Ed. FORENSE. 1990. Pág. 408)

ROQUE ANTONIO CARRAZZA, por sua vez, aborda a questão com estas considerações:

"Obviamente, o dispositivo diz respeito, apenas e tão somente, a impostos (tributos não-vinculados); não a taxas ou contribuições (tributos vinculados). Assim, nada impede que taxas (de polícia ou de serviço) ou contribuições ("v.g.", contribuições sociais para a seguridade social) venham a alcançar pessoas que eventualmente pratiquem as mencionadas operações."

(ICMS. Malheiros Editores. 1994. Pág. 130)

Assim, podemos concluir que:

- a) a doutrina tributária distingue as imunidades em *objetivas* e *subjetivas*;
- b) a imunidade tributária prevista no art. 155, parágrafo terceiro da CF classifica-se como *objetiva*, relativa tão-somente às operações (atos ou negócios que traduzem a produção e a circulação de riquezas). Assim, não abrange o faturamento e o lucro;
- c) significativos segmentos da doutrina e da jurisprudência, incluído o Excelso Pretório, comungam do entendimento anterior.

## NOTAS

(1) "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."

(2) "... diz-se a interpretação segundo a qual a fórmula legal é menos ampla do que a *mens legislatoris* deduzida." (Hermenêutica Jurídica. R. Limongi França. 4ª Edição. 1995. Pág. 12. Editora SARAIVA)

(3) "É que o recurso a tal método normativo - da presunção legal - pressupõe harmonia com os princípios norteadores do direito, especialmente do direito constitucional e, mais do que isso, também com os princípios lógicos da identidade, não-contradição e do terceiro excluído."

(4) PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OPERAÇÕES REFERENTES A MINERAIS (EXTRAÇÃO, CIRCULAÇÃO, DISTRIBUIÇÃO E CONSUMO). IUM. ICMS. IMUNIDADE OBJETIVA. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINSOCIAL.

1. A imunidade objetiva prevista no art. 155, par. 3º, da Constituição de 1988, não interfere nem nos lucros nem no faturamento das empresas.

2. As empresas que operam com a extração, circulação, distribuição e consumo de minerais estão sujeitas ao recolhimento da contribuição para o FINSOCIAL e do COFINS.

3. O levantamento dos depósitos para suspensão da exigibilidade do crédito tributário só pode ser feito após o trânsito em julgado da sentença.

(TRF da 1ª Região. 3ª Turma. Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 121.514/93-DF. Rel. Juiz TOURINHO NETO. DJ de 16/11/93. Pág. 48.830)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. OBJETO DA L.C. 70/91 - COFINS. CONSTITUCIONALIDADE. FATURAMENTO DE EMPRESA QUE EXERCE ATIVIDADE RELATIVA A MINERAIS. NÃO IMUNIDADE.

Sobre o faturamento de empresa que exerce atividade relativa a minerais, incide a COFINS, não estando aquele protegido pela imunidade prevista pelo art. 155, parágrafo 3º, da C.F./88. Improvimento do apelo.

(TRF da 1ª Região. 4ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 126.123/95-MG. Rel. Juiz JOÃO FAGUNDES. DJ de 01/04/96. Pág. 20.443)

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. COFINS. EMPRESA QUE COMERCIALIZA ÁLCOOL COMBUSTÍVEL.

1. A imunidade prevista no art. 155, parágrafo 3º da Constituição Federal não afasta a universalidade do financiamento à saúde, à previdência e à assistência social, prevista no art. 195 da Lei Maior, de modo que as empresas que comercializam álcool combustível também estão sujeitas ao recolhimento da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

2. Apelação improvida.

(TRF da 3ª Região. 4ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 3.066.491/95-MS. Rel. Juiz GRANDINO

TRIBUTÁRIO. COFINS. VENDAS DE ÁLCOOL CARBURANTE. IMUNIDADE (CR/88, ART. 155,§3º)

A não-incidência constitucional é limitada aos tributos de qualquer espécie, inclusive empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, que atinjam as fases econômicas da produção e da circulação da utilidade em tela.

(TRF da 4ª Região. 1ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 95.04.37550-2-PR. Rel. Juiz GILSON DIPP. j. em 28/06/96)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE COMBUSTÍVEL GASOSO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.

A Contribuição Social incide sobre o faturamento, e não sobre as operações realizadas com o combustível.

(TRF da 5ª Região. 1ª Turma. Apelação em Mandado de Segurança nº 49.605-AL. Rel. Juiz FRANCISCO FALCÃO. DJ de 27/10/95. Pág. 74.104)

**(5) CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. IMPOSTO ÚNICO SOBRE MINERAIS. C.F./67, art. 21, IX. INCIDÊNCIA DO PIS FRENTE AO DISPOSTO NO ART. 155, §3º. Decretos-leis nºs 2.445 e 2.449, de 1988: INCONSTITUCIONALIDADE.**

I - Legítima a incidência do PIS, sob o pálio da CF/67, não obstante o princípio do imposto único sobre minerais (CF/67, art. 21, IX). Também é legítima a incidência da mencionada contribuição, sob a CF/88, art. 155, §3º.

II - Inconstitucionalidade dos Decretos-leis 2.445 e 2.449, de 1988: RE 148.754, Plenário, Rezek, "DJ" de 04.03.94.

III - R.E. conhecido e provido, em parte.

(STF. 2ª Turma. Recurso Extraordinário nº 144.971-3/DF. Rel. Ministro CARLOS VELLOSO. DJ de 27/09/96)

---

**Publicação:**

Nossos Tribunais 04/97. COAD.

---