

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

Isenção ou Imunidade Tributária
ARTIGO 153 , PARAGRAFO 2º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

publicado na Revista Ciência Jurídica, 1997, vol. 77.

A Constituição Federal em seu artigo 153, parágrafo 2º inciso II dispõe que não incidirá Imposto de Renda, nos termos e limites fixados em lei , sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão , pagos pela Previdência Social da União dos Estados , do Distrito Federal e dos Municípios , a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída exclusivamente de rendimentos do trabalho.

Como se constata do aludido inciso II do artigo 153 , três são os requisitos necessários a não incidência do Imposto de Renda na fonte:

- a) Ser maior de 65 anos de idade.
- b) Ter suas aposentadorias ou pensões pagos pela previdência social da União, dos Estados do Distrito Federal e dos Municípios .
- c) Ter a renda exclusiva do trabalho.

A questão de fundo contida no artigo 153, § 2º da C.F/88 cinge-se ao exame quanto ao aspecto tributário .

Trata-se, na realidade de **imunidade tributária** que não pode ser atingida de qualquer forma por lei ordinária fixando valor quantitativo, pois isto subverteria o princípio constitucional inerente a tributos por razões de ordem varias.

Segundo o Magistério de José Geraldo Ataliba Nogueira, em seu livro noções de Direito Tributário, Editora Revista dos Tribunais , fls. 65: “ *Imunidade é sinônimo de*

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

inatingibilidade . É imune a uma doença quem não pode ser atingido por ela: imune a um veneno quem não sofre os efeitos da picada.

Assim no Direito Tributário , imunidade quer dizer inatingibilidade, imanência a tributos. As pessoas imunes não são atingidas por qualquer tributo. Com respeito a elas, nem sequer chega a nascer a obrigação tributária. É como se não existissem impostos para elas. *O imune nenhum múnus tem, nem teve. O imune não deve satisfações ao Fisco , sua condição está acima de qualquer lei”.*

Assim também tem sido o entendimento do professor José Afonso da Silva para quem *“As imunidades fiscais instituídas por razões de privilégio ou de consideração de interesse geral , neutralidade religiosa, econômica, ou política excluem a atuação do poder de tributar **Nas hipóteses imunes a tributação incoorre fato gerador de obrigação tributária** .Nisso diferem imunidades e isenções pois relativas a estas dá-se o fato gerador da obrigação tributária , mas o contribuinte fica apenas imune do pagamento do tributo. As imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição. Note-se que só existe imunidade quanto aos impostos. Ela não beneficia as taxas nem as contribuições de melhoria, nem as contribuições fiscais ou parafiscais. **Há outras imunidades específicas que se acham nos dispositivos constitucionais** sobre não incidência de determinados impostos em hipóteses indicadas; onde a Constituição começa um **2º** dispositivo com a norma **não incidirá, o imposto de renda sobre rendimentos de aposentado nas condições indicadas no art. 153.**”* (Curso de Direito Constitucional Positivo 9ª edição)

Nesse mesmo sentido leciona o professor ADILSON RODRIGUES PIRES em seu manual de Direito Tributário 6ª edição, assim definindo a situação fática jurídica, ora estuda: *“ Para estudarmos a imunidade tributária é preciso inicialmente tecermos algumas considerações sobre incidência, não-incidência e isenção:*

Incidência - *A lei tributária prevê uma serie de situações que, uma vez ocorridas originam a obrigação correspondente. A definição do fato gerador, de forma abstrata,*

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

pela lei é perfeitamente delimitada no que se costuma chamar de campo de incidência tributária.

Podemos dizer que, cada tributo aqui entendido em seu sentido amplo possui seu próprio campo de incidência, no final são elevadas pelo legislador todas as hipóteses de incidência.

Não - Incidência - Os fatos não previstos pelo legislador como necessários e suficientes à ocorrência do fato gerador, diz-se estão fora do campo de incidência. Não quis o legislador, digamos fossem eles objeto de imposição tributária.

Objetivamente, o fato e, subjetivamente o sujeito passivo não são alcançados pela regra jurídica.

Podem também, o legislador fazer menção expressa na lei de situações que igualmente não podem ser objeto de tributação.

*Assim, faz ele constar do texto legal, todas aquelas situações que, ocorrendo na prática não poderão ser afetadas pela norma, **como que não querendo deixar margem a dúvida por parte do aplicador da lei.** Essa situação é comumente encontrada nas leis específicas de vários tributos.*

Isenção - A isenção é norma de exclusão de crédito tributário, como de vê no art. 175 do Código Tributário Nacional. Sendo exclusão, fácil é concluir que o crédito existiu e o fato gerador ocorreu efetivamente, fazendo nascer a obrigação tributária. **A isenção, podemos dizer é dispensa do pagamento** do tributo a partir do nascimento da obrigação respectiva. Situa-se portanto dentro do chamado campo de incidência. **Essa a posição doutrinária dominante.**

IMUNIDADE - A imunidade é uma limitação do exercício do poder de tributar, prevista na constituição brasileira. A norma é dirigida ao legislador não lhe permitindo exercer sua competência tributária nos casos que especifica. Vale dizer, ainda que ocorra o fato, se pratique o ato, ou se celebre o negócio considerado pela constituição como revelador da capacidade econômica do contribuinte, dele não pode aproveitar-se o legislador para considerá-lo fato

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

gerador de imposto. Imunidade é exclusão do poder de tributar, na expressão corrente entre os autores

*Em termos comparativos e para facilitar a compreensão, podemos concluir afirmando que, enquanto na isenção é uma forma de exclusão de crédito tributário, a **imunidade consiste na exclusão da própria competência tributária.***

Convém lembrar que a imunidade se refere apenas a impostos, não se dirigindo, de maneira alguma, a outras modalidades de tributo. É que sendo o imposto um tributo não-vinculado, na feliz classificação de |Geraldo Ataliba, a ele não corresponde atividade específica do Estado em relação ao contribuinte, razão porque pode o constituinte vedar a instituição de impostos sobre pessoas ou bens a partir das situações descritas. O mesmo não se pode dizer de outras espécies tributárias, como por exemplo, a taxa, o tributo não - vinculado a uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Como poderia um município coletar o lixo das nossas residências se não lhe fosse facultado o acesso aos recursos necessários à prestação daquele serviço? Quem quer um fim não pode subtrair os meios. A atual constituição, entretanto, de forma expressa, assegura a impossibilidade de cobrança de custas e de taxas nas ações de “habeas corpus” e o “habeas data” e aos atos necessários ao exercício da soberania, neste último caso, na forma como dispuser a lei.

Do mesmo modo também determinou sejam gratuitos para os reconhecidamente pobres , nos termos da Lei 7.844/89, o registro civil de nascimento e a certidão de óbito, instituindo assim, no caso das taxas , também a imunidade.

A Constituição em nenhum momento utiliza o termo imunidade em seu texto .Prefere as expressões como “é vedado”, “não incide”, etc.

Na constituição brasileira encontramos a imunidade nos seguintes dispositivos:

Art. 150, VI.....

Art. 153, § 2º, II - Imunidade para os aposentados e pensionistas com mais de 65 anos, que recebem pela previdência social da União, dos estados, do Distrito Federal, e dos

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

Municípios, cuja renda total seja constituída exclusivamente dos rendimentos do trabalho, nos termos e limites estabelecidos em lei

Art. 153, § 3º, III.....

A expressão contida na norma constitucional. mais precisamente no inciso II do § 2º do art. 153, NÃO INCIDIRÁ, significa pela ótica do Direito Tributário, Inatingibilidade, Imanência. É notório que a eventual superveniência de lei cujo escopo é instrumentalizar um mandamento constitucional criando mecanismos para seu exercício não pode se sobrepor ao próprio direito criado pela Lei Maior.

Em recente estudo publicado, o professor IVES GANDRA, distingue entre as normas de aceitação social e as de rejeição social, tratando estas últimas como impositivas, de maneira que se não expressamente obrigado, a ninguém apreciaria o cumprimento.

“ Não matar”, por exemplo, é norma de aceitação social, em virtude de que ainda que inexistente o comando legislativo, o próprio instinto de preservação da espécie faria com que os homens não desobedecessem tal regra.

Por sua vez, pagar imposto, é toda exigência de rejeição social, não sendo necessário que entre outras coisas, se mencione o emprego irregular de verbas públicas e o imenso desperdício de recursos sem a correspondente prestação de serviços obrigatórios. Um outro aspecto que se coloca, ainda segundo o professor Ives Gandra Martins, é o de saber se à falta da lei, o princípio será definido por lei, mas em sua ausência já deve ser aplicado em seu aspecto temporal, vale dizer, o cidadão que completou 65 anos, já começou no primeiro dia seguinte a acrescentar à sua idade, com que já terá idade superior a estabelecida e gozará de imediato da IMUNIDADE colocada.”

No âmbito dos Tribunais a questão ainda é controvertida, surgindo a cada novo pronunciamento diferentes entendimentos, trazemos a título de ilustração o entendimento que mais se coaduna com a tese exposta, da lavra do Eminentíssimo Desembargador do Tribunal Regional Federal da 2ª Região e Presidente da Terceira turma daquele Tribunal, Paulo Freitas Barata :

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

REMESSA OFICIAL DE APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA N° 10721/RJ
REG. 94.0208544-0

RELATOR: PAULO FREITAS BARATA
APELANTE: UNIÃO FEDERAL
APELADOS: EDYR DE CASTRO FRAGOSO E OUTROS
REMTE: JUIZO DA 28ª VARA FEDERAL RJ
ORIGEM: MANDADO DE SEGURANÇA N° 930000764-5

EMENTA

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL - IMUNIDADE - IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO - PESSOAS COM IDADE SUPERIOR A 65 ANOS DE IDADE - ART. 153, II 2º CF/88 E LEI 7713/88

1. MANDADO DE SEGURANÇA IMPETRADO POR PESSOAS COM MAIS DE 65 ANOS DE IDADE OBJETIVANDO A IMUNIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE O PAGAMENTO DE SUAS APOSENTADORIAS E PENSÕES.

2. DIREITO LIQUIDO E CERTO DOS IMPETRANTES DE RECEBEREM SEUS PROVENTOS DE INATIVIDADE SEM O DESCONTO.

3. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

ACÓRDÃO

VISTOS E RELATADOS ESTES AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS.

DECIDE A EGRÉGIA TERCEIRA TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO, À UNANIMIDADE, NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO E À REMESSA NECESSÁRIA DO PRESENTE JULGADO.

RIO DE JANEIRO, 09 DE AGOSTO DE 1995 (DATA DO JULGAMENTO)

PAULO FREITAS BARATA
PRESIDENTE- RELATOR

A norma *"in casu"*, tem a potencialidade de regular integralmente as relações concretas, pois está apta produzir efeitos nestas relações, resultando por conseguinte na revogação de todas as normas anteriores que com ela conflitam, no caso poder-se -ia citar Leis 7.713/88 e a .Lei 8.213/91.

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

Evidentemente, não é possível descontar o IR na fonte dos aposentados com mais de 65 anos de idade, pois estão imunes ao fisco, não existindo desta forma nenhum “mínus” considerando o princípio constitucional que os coloca acima de qualquer lei.

É importante acentuar, que **segundo dados do IBGE a vida média do brasileiro é de 65 anos**, portanto seria um grande absurdo impor a essas pessoas, que no âmbito sócio-econômico já fizeram a sua parte na construção da sociedade brasileira, correndo o risco de muitos deles não gozarem do benefício constitucional, sucumbindo ao encontro inadiável com a morte. Sendo a aposentadoria corolário de um salário de longos anos de trabalho, sua fixação não pode ser deixada a livre concorrência nem ao arbítrio dos que detêm o poder, devendo ser feita segundo a justiça e equidade. A sobrevivência do aposentado depende do rendimento da aposentadoria, que deve ser suficiente para que ele tenha uma vida digna e possa sustentar a si e aos seus.

Não seria justo tirar dos aposentados que, por não fazerem parte diretamente das forças produtivas, não frágeis, sustentam as suas lutas pela dignidade daquilo que são. Portanto deve o direito do aposentado e pensionista ser respeitado acima do poder arbitrário do Estado, que, até a presente não se dignou de editar Lei que atenda ao dispositivo constitucional, fixando a imunidade tributária; a morte não pode esperar.

É de fácil constatação, que o objetivo do constituinte legislador foi dar aos que vão se aproximando do término da vida, um vencimento integral sem descontos, para que possam usufruir totalmente daquilo que recebem.

Válida a menção das palavras de Alípio Silveira na sua magistral obra - “HERMENÊUTICA DO DIREITO BRASILEIRO”, volume II, pág.22 e 23, transcritas: “*Em nenhum ramo da ciência jurídica tem maior explicação do que no Direito Constitucional o conceito exposto por WIGMORE, de que “ as palavras estão longe de serem coisas mais fluidas e indefinidas “ (The Judicial Function, em Science of Legl Philosophy séries , t . IX pg. XXXV.*

DA NATUREZA DA NORMA E INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.713/88

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

Não há dúvidas de que a lei 7.713/88 enquanto lei ordinária não pode jamais impor limites à imunidade constitucional, não só em razão do art. 146, II da Constituição, mas também, pela natureza da Imunidade Tributária, a lei ordinária em tela é de fato Inconstitucional.

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça, apreciando o Recurso Ordinário em mandado de Segurança, nº3368/93 1ª Turma - 27.03.1995 p. 07136 Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, decidiu a respeito da natureza da norma em processos idênticos, que o dispositivo constitucional, depende de LEI COMPLEMENTAR.

De mais a mais, como estudado acima, A IMUNIDADE NÃO TEM LIMITES, logo, o que iria a lei complementar limitar? Deve ainda, o exame da questão reportar-se à lei civil, na qual, em seu art. 120 ***“Reputa-se verificada, quanto aos efeitos jurídicos, a condição, cujo implemento for maliciosamente obstado pela parte a que desfavorecer”***

É cediço que a norma contida na Lei 7.713 traz hipótese de isenção, que parte da vontade do legislador ordinário. Por outro lado, a imunidade existe a despeito de qualquer Lei para lhe dar eficácia, tendo, portanto, aplicação imediata desde a promulgação do texto constitucional.

Ainda que se encontre hoje resistência, no Judiciário em relação á tese exposta, não havendo, como de fato não há, Lei Complementar que regule a matéria não se pode fugir da conclusão de que o dispositivo da CF/88 exhibe normatividade suficiente para gerar efeitos imediatos.

Não é outro o entendimento de SACHA CALMON, segundo o qual. ***“Inexistindo a lei reclamada pelo texto constitucional, a regra inibidora da tributação, por conferir direito em sua prescrição genérica, não poderá sofrer limitações por meio de lei ordinária,***

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

*circunstancia que assegure aos aposentados e pensionistas um direito subjetivo usufrutível de imediato, até que sua eficácia venha a ter sua validade contida por força de lei complementar.” (repertório IOB, I/1993, caderno 23/92 pág. 416) Ainda nesse sentido leciona HUGO DE BRITO MACHADO, lembrando que: “ Pode ainda ocorrer que a lei de tributação esteja proibida, por dispositivo da Constituição de incidir sobre certos fatos. Há neste caso, imunidade. A regra constitucional impede a incidência da regra jurídica de tributação. Caracteriza-se, portanto a imunidade, pelo fato de decorrer de regra jurídica de categoria superior, vale dizer, de **regra jurídica residente na constituição, que impede a incidência da lei ordinária de tributação.**”*

SACHA CALMON ainda continua, anotando que “ **uma vez que o preceito imunitório prevê complementação, os termos e limites mencionados terão de ser postos por lei complementar (art. 146, II) e com seu advento o perfil da imunidade se aclarará”**

Vale ressaltar ainda o entendimento do E. STJ:

EMENTA

IR-FONTE-APOSENTADOS E PENSIONISTAS-
IMUNIDADE-REQUISITOS

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE. APOSENTADOS E PENSIONISTAS. ART. 153, § 2º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, **A IMUNIDADE ALI PREVISTA DEVE SER APLICADA DENTRO DOS CONTORNOS MÁXIMOS JÁ DEFINIDOS EM ALUDIDA REGRA CONSTITUCIONAL.** TODAVIA É INDISPENSÁVEL A PRESENÇA DE DUAS CONDIÇÕES PARA QUE POSSA INCIDIR A REGRA IMUNIZANTE: TER O APOSENTADO OU PENSIONISTA IDADE SUPERIOR A SESSENTA E CINCO ANOS E QUE SUA RENDA TOTAL SEJA CONSTITUÍDA, EXCLUSIVAMENTE DE RENDIMENTOS DO TRABALHO. RECURSO IMPROVIDO.” (^a DA 1ª T DO STJ-MV- RMS 2.623-I-RJ- REL. PARA O AC. MIN. CESAR ASFOR ROCHA-J.22.02.95 - DJU 1 27.03.95, P. 7.136)

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

DA AUTO-APLICABILIDADE DA NORMA

As normas constitucionais de **eficácia contida** são aquelas que **têm aplicabilidade imediata**, integral, plena, mas que entretanto, podem ter reduzido seu alcance pela atividade do legislador infra-constitucional, razão pela qual o professor **MICHEL TEMER** as denomina de **norma de eficácia redutível ou restringível** nos casos que a lei estabelecer.

E a Lei Maior, estabelece em seu art. 146, que essa lei deve ser **LEI COMPLEMENTAR**, e esta, não existe ainda. Quanto á natureza da norma o indigitado dispositivo constitucional apesar de infeliz e contraditório, fala claramente da necessidade de fixar-se termos e limites de lei.

Incide aí o equivoco merecendo, exame crítico da questão quanto ao aspecto constitucional. Aliás, como exposto no inicio desse estudo: ***A norma “in casu”, tem a potencialidade de regular integralmente as relações concretas, pois está apta produzir efeitos nestas relações, resultando por conseguinte na revogação de todas as normas anteriores que com ela conflitam.***

Ainda que se admita, adotando outras teses, que somente Lei Complementar poderá estabelecer sua eficácia e aplicabilidade, inexistindo tal lei, a imunidade se aplica nos estritos termos da Constituição, conforme entendimento do STJ, acima transcrito.

Concluindo, podemos afirmar que a matéria tratada na norma constitucional, *sub examine*”, no que tange à sua natureza, é de incontestável imunidade e não de Isenção.

Rio de Janeiro, 20 de novembro de 1997

Marcelo Maciel Avila

Advogado no Rio de Janeiro, militante na esfera da Justiça Federal
inscrição nº 84.204

MARCELO ROQUE ANDERSON MACIEL ÁVILA
ADVOGADO

Matéria publicada na Revista Ciência Jurídica 1997.Vol. 77.