

**SEPARATA
REVISTA TRIMESTRAL
DE JURISPRUDÊNCIA
DOS ESTADOS**

Hugo de Brito Machado

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS
PROVENTOS DE MAIORES DE 65 ANOS**

EJV

EDITORA JURID VELLENICH LTDA.

R.Dr. Gabriel Pizza, 462

CEP 02036-011 - São Paulo - SP

TEL: (XX11) 6950-9088 - FAX: (XX11) 6950-8223

<http://www.juridvellenich.com.br>

E-mail: ejv@zaz.com.br

1) Características gerais

- Início de publicação em 1977.
- Periodicidade Bimestral, a partir de Janeiro/97 (vol. n. 156).
- Volume entregue encadernado.
- Formato 14 x 21 cm., com média de 400 págs., papel 75 gr.

2) A RTJE é repositório autorizado pelos Tribunais:

Supremo Tribunal Federal (Reg. 1/85).

Superior Tribunal de Justiça (Reg. 25/92).

Tribunal Superior do Trabalho (Reg. 5/94).

Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Reg. 8/92).

Tribunal Regional Federal da 2ª Região (PA 4849).

Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Reg. 4/94).

Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Reg. 5/92).

Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Reg. 4/93).

3) Seções

- *Doutrina, Parecer, Memento e "Postulare"*.
- *Jurisprudência: Administrativa, Constitucional, Tributária, Cível, Criminal, Trabalhista e Previdenciária.*
- *Ementário de Legislação Federal (íntegra em CD).*
- *Índices por verbetes da Doutrina, Numérico da Jurisprudência e Alfabético-remissivo. No vol. de Dezembro, o Índice Geral do Ano.*

4) Matérias Suplementares

- Separata Extra - ocasionalmente.
- Serviço de Fornecimento de Legislação, Assessoria Jurídica e Pesquisa Jurisprudencial (por solicitação do interessado).

Nota - Este Artigo foi extraído da Doutrina da RTJE, daí a manutenção da numeração constante nos cabeçalhos.

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DOS PROVENTOS DE MAIORES DE 65 ANOS

Hugo de Brito Machado

(Professor Titular de Direito Tributário da UFC)

Imunidade tributária não se confunde com a isenção. É limitação constitucional do poder de tributar. Resulta de norma albergada pela Constituição, que proíbe o legislador de tributar o que é imune.

Ainda quando a Constituição refira-se a isenção, ou diga que determina tributo **não incide** nesta ou naquela situação, é de **imunidade** que se cuida. E em se tratando de imunidade, não pode a lei colocar restrições, salvo quando autorizada expressamente pela própria norma imunizante. Admitir restrições, introduzidas por lei, às imunidades, é inverter a hierarquia das normas jurídicas. É negar a supremacia constitucional.

Tem sido freqüente, porém, a colocação em lei de restrições a imunidades. O legislador infraconstitucional muita vez faz restrições à imunidade tratando desta como se fosse isenção. Assim agindo, violenta a supremacia constitucional, que na lição de Duguit é a única garantia que o direito pode oferecer contra o arbítrio estatal quando este é expresso através da lei. Sua efetividade, porém, depende da existência de Tribunais fortemente organizados e independentes (Leon Duguit, citado por Pinto Ferreira, em **A Constituição e o Poder de Reforma Constitucional (Revisão e Emenda)**, 3ª ed., Faculdade de Ciências Humanas de Pernambuco/Sociedade Pernambucana de Cultura e Ensino, Recife, 1994, pp. 163 e 164).

Importante questão jurídica, relacionada à supremacia constitucional, é suscitada pela omissão do legislador, nos casos em que a norma imunizante autorizada restrições legais. Nestes casos a supremacia constitucional exige atenção, pena de inverter-se a hierarquia, tendo-se como suprema, na prática, não a norma da constituição, mas a norma da lei infraconstitucional.

Este parece ser o caso da imunidade do rendimento proveniente de aposentadoria e pensão, outorgada pelo art. 153, § 2º, inc. II, da CF/88, ao dizer que o imposto de renda “não incidirá, 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”.

Tal norma imunizante tem ensejado interpretações diversas. Há quem entenda que a lei, na mesma referida, é a ordinária, pois lei complementar só é exigível nos casos em que a Constituição o diz expressamente (TRF - 1ª Região, 3ª Turma, AC n. 116.101/94-MG, Rel. Juiz Tourinho Neto, DJU de 25-8-94, p. 45886). Outros entendem que somente a lei complementar é instrumento válido para completar aquele dispositivo constitucional, por se tratar de uma limitação constitucional ao poder de tributar (STJ, RMS n. 3.368-6/RJ, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 27-3-95, p. 7137; e RMS n. 2.623-1/RJ, Rel. Min. César Asfor Rocha, DJU de 27-3-95, p. 7136).

Os que afirmam a validade de limites para a questionada imunidade, fixados em lei ordinária, apontam a existência desses limites já no Dec.-lei n. 1.642/78 e na Lei n. 7.713/88, normas anteriores à implantação do Sistema Tributário instituído pela Constituição de 1988. Assim, com o advento da norma imunizante em tela, ainda que exigente de lei complementar, esses limites teriam de prevalecer, porque compatíveis com a nova ordem constitucional, e como as alterações decorrentes da Leis ns. 7.979/89 e 8.383/91, significaram aumento do valor do limite, ter-se-ia que a declaração de inconstitucionalidade dessas leis não aproveitaria aos maiores de 65 anos (Fundamentos da Sentença de 1º Grau, acolhidos no Tribunal Regional Federal da 5ª Região pelo Juiz Castro Meira, Relator da AMS n. 51.582-RN).

Há, todavia, evidente equívoco na tese que afirma a existência de limite a completar a norma imunizante, fixado em lei ordinária, porque tais limites referem-se a isenção e não a imunidade.

O art. 15, do Dec.-lei n. 1.642/78, isentava do imposto de renda os proventos de inatividade, até o valor anual de cento e oitenta mil cruzeiros, independentemente de ter, ou não, o beneficiário, outros rendimentos. Modestíssimo o limite, mas sem a exigência da exclusividade dos rendimentos do trabalho.

O art. 6º, inc. XV, da Lei n. 7.713/88, também estabeleceu norma de isenção, com limite em valor excessivamente diminuto, mas com abrangência maior do que a da norma imunizante, eis que não condiciona a isenção ao fato de ter o beneficiário exclusivamente rendimentos do trabalho.

Esse limite foi alterado pela Lei n. 7.959/89, e finalmente, pela Lei n. 8.383/91, que estabeleceu:

Art. 12. As pessoas físicas deverão apresentar anualmente declaração de ajuste, na qual se determinará o saldo do imposto a pagar ou o valor a ser restituído.

.....
 § 3º. Ficam dispensadas da apresentação da declaração:

.....
 b) os aposentados, inativos e pensionistas da Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios ou dos respectivos Tesouros, cujos proventos e pensões no ano calendário, acrescidos dos demais rendimen-

tos recebidos, exceto os não tributados ou tributados exclusivamente na fonte, sejam iguais ou inferiores a 13.000 (treze mil) UFIR”;

Esse dispositivo, como se vê, não cuida da imunidade outorgada pelo art. 153, § 2º, inc. II, da vigente CF. Nem, a rigor, outorga isenção tributária. É menos que norma imunizante porque não tem sede constitucional, e mais do que simples isenção porque dispensa da declaração de rendimentos.

Quem conhece a sistemática, desde os primórdios adotada pela legislação do imposto sobre a renda no Brasil, sabe a clara distinção que entre o ser isento, e ser dispensado de declarar rendimentos. Sistemática, aliás, fundada nos princípios jurídicos, pois a isenção é concernente a obrigação tributária principal, enquanto a dispensa de declaração concerne a obrigação tributária acessória. Por isto o beneficiário deles possui rendimentos que não sejam provenientes do trabalho.

Não se trata, evidentemente, de norma complementar da norma imunizante, mas de norma cujo suporte fático é diverso. Induvidosa, portanto, a inexistência de lei, mesmo ordinária, regulando a matéria.

Examinemos a interpretação, já acolhida mais de uma vez pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a lei, referida no dispositivo imunizante, não pode ser uma lei ordinária.

Existe, é certo, uma respeitável corrente doutrinária, liderada pelo Mestre Geraldo Ataliba, a sustentar que a lei complementar somente como tal se caracteriza quando tenha como conteúdo matéria expressamente indicada pela Constituição. Ocorre que não se deve buscar essa indicação na Lei Maior apenas fundado na interpretação literal de cada dispositivo isolado. Impõe-se, como em qualquer trabalho de interpretação jurídica, a consideração dos elementos sistêmicos.

O elemento sistêmico está a indicar que em diversos dispositivos da Constituição o significado da palavra lei abrange, indiscutivelmente, a lei complementar. Examinemos, por exemplo, os seguintes: art. 5º, **caput**, e seus itens II, XXXV, XXVI; art. 12, § 2º; art. 52, item X, art. 65; art. 66, **caput** e § 7º; art. 67; art. 84, itens IV e V; art. 97; art. 102, item I, letra “a”, e item III, letras “b” e “c”; art. 105, item III, letras “a”, “b” e “c”; art. 150, item I, e item III, letras “a” e “b”; art. 174, § 2º. Em todos esses dispositivos, como em muitos outros, a palavra lei está utilizada em sentido que, inegavelmente, abrange a lei complementar.

Ocorre ainda que, nos termos do art. 146, inc. II, da vigente CF, cabe à lei complementar “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. E não há dúvida de que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. Pode-se dizer, aliás, que neste ponto há unanimidade na doutrina. Todos afirmam que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar. E sendo assim, é evidente que somente uma lei complementar pode cuidar dos termos e limites da imunidade tributária outorgada pelo art. 153, § 2º, inc. II, da Constituição.

Por tudo isto é que o Prof. Paulo de Barros Carvalho, discípulo de Ataliba e seu seguidor na doutrina acima referida, esclarece com inteira propriedade: "os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns casos, a simples alusão à lei, desacompanhada do qualificativo complementar. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versados" (**Curso de Direito Tributário**, 7ª ed., Saraiva, 1995, p. 136).

Não há dúvida, portanto, de que a lei mencionada no art. 153, § 2º, inc. II, é complementar. Resta, todavia, saber se a eficácia do preceito imunizante fica a depender da edição da lei complementar, pois a esse respeito reina a divergência. Uns entendem que a ausência da lei complementar impede a aplicação da norma imunizante (STJ, RMS n. 3.368-6/RJ), enquanto outros afirmam que à míngua de lei complementar a imunidade deve ser reconhecida "dentro dos contornos máximos já definidos em aludida regra constitucional" (STJ, RMS n. 2.623-1/RJ).

Penso que a razão está com os que consideram a norma imunizante em questão auto aplicável. A lei complementar pode, porque a tanto autorizada pela própria norma imunizante, regulando essa limitação ao poder de tributar, impor termo e limite à imunidade. E não se diga que imunidade não pode ser limitada. Pode sim. Desde que a norma da própria Constituição o admita. E assim tem sido, sem objeções sérias, no caso das instituições de educação e de assistência social, em que a norma da Constituição se reporta às condições estabelecidas em lei.

O que não se pode admitir, sem violência ao princípio da supremacia constitucional, é que a ausência de lei possa anular a imunidade. A doutrina das normas de eficácia contida, ampliada a esse nível, constitui negação da supremacia constitucional, pois coloca em postura suprema o legislador ordinário. O preceito constitucional estabelece, no presente caso, condições para sua aplicação: a) ser o beneficiário dos proventos de aposentadoria, ou de pensão, maior de sessenta e cinco anos; e b) ter auferido rendimentos exclusivamente do trabalho.

Admitir que a norma imunizante fique a depender de lei complementar, para produzir efeitos, é inverter a hierarquia das normas jurídicas. E no caso de que se cuida, em que a imunidade é um direito fundamental do inativo, é desconhecer a natureza da imunidade, negar supremacia à Constituição, e além de tudo isto desconhecer norma expressa do art. 5º, § 1º, da CF/88.