

VOTO

O Senhor Ministro Alexandre de Moraes: Senhor Presidente, analisa-se o seguinte tema inserido na Sistemática da Repercussão Geral desta SUPREMA CORTE:

328 - Incidência do IOF sobre aplicações financeiras de curto prazo de partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos beneficiários de imunidade tributária.

In casu, na origem, o Sindicato dos Conferentes de Carga e Descarga do Porto de Santos postulou em juízo o reconhecimento da inexistência da obrigação de pagar o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) relativo a aplicações de parcela das verbas recebidas dos respectivos associados em fundos de investimentos de curto prazo no mercado financeiro.

Em síntese, aduziu a entidade sindical que a incidência do citado tributo vulnera a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c”, da CONSTITUIÇÃO FEDERAL, que veda a cobrança do imposto em apreço.

O juízo de primeira instância julgou o pedido procedente, “*sob o fundamento de que o IOF tributa receitas originárias e derivadas, em ofensa ao princípio constitucional da imunidade*”.

Interposta a apelação, a União sustentou não ser o caso de incidência do IOF “sobre o patrimônio, a renda ou os serviços do sindicato, mas sobre as operações financeiras desta entidade, as quais não podem ser caracterizadas como atividades fundamentais (...) e, portanto, não alcançadas pela imunidade tributária”.

Todavia, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região ratificou o entendimento exposto na sentença, nos termos seguintes, expostos na ementa do aresto ora recorrido:

TRIBUTÁRIO. IOF. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. SINDICATO. ILEGALIDADE DA EXIGÊNCIA. ARTIGO 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REQUISITOS DO ART. 14, CTN. LC 104 /2001, INCLUINDO TAIS ENTES NO ROL TAXATIVO DO ART. 9º, INCISO IV, ALÍNEA C, AO QUAL SE REPORTA AQUELE CÂNONE.

1. Pretende a autoria garantir a imunidade tributária contemplada pelo artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal, no que toca ao IOF, incidente sobre aplicações financeiras de curto prazo.

2. De fato, a previsão constitucional também alberga o IOF, conforme reiterada jurisprudência do Colendo STF.

3. Inaplicabilidade do art. 14 do CTN, que se remete ao art. 9º, inciso IV, letra c do mesmo diploma, posto que a inclusão destas entidades no rol taxativo deste, último preceptivo, somente implementou-se com o advento da LC. 104, de 2001, editada após as aplicações financeiras estampadas nos autos.

4. Apelo da União e remessa oficial desprovidos.

Neste Recurso Extraordinário, interposto com base no art. 102, III, a, da CARTA MAGNA, as razões da União assim resumem-se:

I) “a regra que estabelece a imunidade se limitou a proibir a tributação do patrimônio, renda e serviços, e no que diz respeito às entidades sindicais (parágrafo 2º, do inciso VI do artigo 150, CF), exigiu vinculação às suas “finalidades essenciais””;

II) “o IOF, não está contemplado pela imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna, que trata especificamente DOS IMPOSTOS SOBRE O PATRIMÔNIO, RENDA OU SERVIÇOS”;

Submetida a questão ao Plenário Virtual, reconheceu-se a sua repercussão geral. Veja-se a ementa:

“TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ART. 150, VI, C, DA CF. ENTIDADES SINDICAIS, PARTIDOS POLÍTICOS, INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E DE ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS. IOF SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS DE CURTO PRAZO. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.” RE 611.510-RG, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, DJe de 23/11 /2010).

Esse o relato que faço dos autos.

Senhor Presidente, objetiva-se examinar neste *leading case* se o art. 150, VI, c, da CARTA MAGNA, confere imunidade aos partidos políticos, às entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social, no que se refere à obrigação de pagar o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), tendo por critério material da exação tributária aplicações em fundos de investimentos de curto prazo.

Diz o citado preceito constitucional:

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

[...];

VI - instituir impostos sobre:

[...];

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

Quanto ao IOF, previsto no art. 153, V, da CF/1988, e, em nível infraconstitucional, no art. 63 do Código Tributário Nacional – CTN, o fato gerador do imposto em tela (IOF-Crédito) tem por aspecto temporal a “entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto das obrigações, ou sua colocação à disposição do interessado” (art. 63, I, do CTN).

Isso posto, o entendimento edificado por esta CORTE é no sentido de conceder maior alcance à imunidade conferida aos indigitados sujeitos. Vejamos:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE ENSINO SEM FINS LUCRATIVOS. IOF SOBRE OPERAÇÕES BANCÁRIAS. CF, ART. 150, VI, C. Hipótese em que o tributo incide sobre o patrimônio das entidades da espécie, representado por ativos

financeiros, com ofensa à imunidade prevista no dispositivo em referência. Recurso desprovido.” (RE 249980-AgR, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, DJ de 14/6/2002).

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE ASSISTENCIAL. EXTENSÃO AO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS - IOF. ART. 150, VI, C DA CONSTITUIÇÃO. VINCULAÇÃO DO BENEFÍCIO ÀS ATIVIDADES ESSENCIAIS. CARÁTER VINCULADO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE ACOLHIMENTO DE RAZÕES GENÉRICAS. 1. Esta Corte já definiu que a imunidade tributária (art. 150, VI, c da Constituição) também se aplica ao imposto previsto no art. 153, V, comumente chamado de "Imposto sobre Operações Financeiras - IOF". 2. Devido ao caráter plenamente vinculado da atividade administrativa de constituição do crédito tributário, descabe acolher afirmativa genérica de que o resultado da atividade que se tem por imune deve estar vinculado à atividade essencial da entidade. Necessidade de reexame de fatos e provas, que não podem ser meramente pressupostos. 3. Ademais, a manutenção de investimentos pode ser instrumento útil para a formação de recursos destinados às atividades filantrópicas. Desde que respeitados os limites da imunidade (não privilegiar atividade privada econômica lucrativa e não afetar a livre iniciativa), a imunidade tributária será aplicável ao produto das operações financeiras. Agravo regimental ao qual se nega provimento.” (RE 454753-AgR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, DJ de 28/5/2010).

Assim, em que pese a topografia do IOF, situado em capítulo distinto ao dedicado à exação sobre o patrimônio e a renda (Capítulo III do CTN), precisamente no seu Capítulo IV, que cuida do tributo incidente sobre a produção e circulação, deve-se observar o explícito comando do art. 150, IV, da CF/1988, sem restrições hermenêuticas desse jaez (v.g ., RE 203.755, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, 2ª Turma, DJ de 8/11/1996; RE 210.251-EDv, Rel. p/ Acórdão Min: GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJ de 28/11/2003).

Ocorre que, conforme registrado em sede doutrinária, ao instituir imunidade tributária ao patrimônio, à renda ou aos serviços dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores e das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, a nossa CONSTITUIÇÃO FEDERAL vinculou, nos termos do § 4º, do art. 150, sua incidência **às finalidades essenciais desses entes** , de maneira que não estão abrangidos os objetivos meramente decorrentes dos essenciais. (*Direito Constitucional* . 35ª ed. São Paulo. Atlas, 2019, capítulo 16, item 10).

O aludido dispositivo contém a seguinte redação:

§ 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.

Ressalte-se que as “finalidades decorrentes da essencial são todas aquelas que configurem meios para obtenção da essencial ou desdobramentos desta sem que percam o vínculo funcional com ela.” (Coordenação J. J. GOMES CANOTILHO. *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018).

A meu ver, essa necessária e indispensável vinculação cauciona a intenção do Legislador Constituinte, em face da sua distinção com as imunidades intragovernamentais/recíprocas, que, em última análise, caracteriza-se pela sua vinculação às finalidades públicas, a incompatibilizar o conceito de capacidade contributiva com as receitas públicas (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF 560).

Com efeito, dada a essencialidade do elemento teleológico, a imunidade recíproca tende a encontrar limitação nas hipóteses em que o patrimônio pertencente aos entes federados perca sua pertinência com vertentes do interesse público. LUIS EDUARDO SCHOUERI assim discorre sobre o tema:

Cabe alertar que nem todas as imunidades têm igual fundamento e igual peso. Deve-se questionar qual a função da imunidade para propor a norma da imunidade. (SCHOUERI, Luís Eduardo.

Imunidade tributária recíproca e cobrança de tarifas. In *Direito: teoria e experiência: estudos em homenagem a Eros Roberto Grau*. São Paulo: Malheiros, 2013, v. 2, p. 1428-1429)

Quanto ao IOF, a SUPREMA CORTE é categórica em vedar que a União o imponha a outras pessoas jurídicas de direito público (*Cf* : AI 175.133-AgR, DJ de 16/4/1996; AI 172.890-AgR, DJ de 19/4/1996, de relatoria do

Ministro MARCO AURÉLIO; RE 192.888, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 11/10/1996, RE 213059, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 27/2/1998; ACO-AgR 502, Rel. Min. GILMAR MENDES, DJe de 13/5/2016).

Nessa medida, infere-se que “imunidades configuram privilégios de natureza constitucional e não podem estender-se além das hipóteses expressamente previstas na Constituição” (JOSÉ AFONSO DA SILVA (*Curso de direito constitucional positivo* . 43 ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 731), sob pena de infringência ao **princípio da igualdade tributária** , norma autorizante do “estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça” (REGINA HELENA COSTA. *Curso de Direito Tributário* : Constituição e Código Tributário Nacional. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2019).

A propósito, a Súmula Vinculante 52 desta SUPREMA CORTE foi editada a fim de estabilizar essa *ratio*, já contida na Súmula 724 do STF. Vejamos seu enunciado:

Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.

Destarte, a aplicação financeira somente se caracteriza como atividade essencial se a renda obtida por intermédio de seus ativos financeiros “for aplicada exclusivamente na consecução dos objetivos estatutários, essa renda ficará a salvo da tributação pelo imposto sobre a renda, porque vinculada à finalidade essencial dessas entidades, como prescreve a Constituição vigente.” (KIYOSHI HARADA. *Direito Financeiro e Tributário* . 28ª ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 423).

Por fim, mas não menos importante: incumbe ao Fisco afastar a presunção que opera a favor dos sujeitos constantes do art. 150, VI, *c*, da CF /1988, mediante a constituição de arcabouço probatório em sentido oposto. Esse o entendimento de ambas as Turmas deste TRIBUNAL. Vejamos:

“IMUNIDADE. ENTIDADE EDUCACIONAL. ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA C, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IPTU.

IMÓVEL VAGO. FINALIDADES ESSENCIAIS. PRESUNÇÃO. ÔNUS DA PROVA. PRECEDENTES. 1. A condição de um imóvel estar vago ou sem edificação não é suficiente, por si só, para destituir a garantia constitucional da imunidade. 2. A regra da imunidade se traduz numa negativa de competência, limitando, a priori, o poder impositivo do Estado. 3. Na regra imunizante, como a garantia decorre diretamente da Carta Política, mediante decote de competência legislativa, as presunções sobre o enquadramento originalmente conferido devem militar a favor das pessoas ou entidades que se socorrem da norma constitucional. 4. Quanto à imunidade prevista no art. 150, inciso VI, alínea c, da Constituição Federal, o ônus de elidir a presunção de vinculação às atividades essenciais é do Fisco. 5. A não utilização temporária do imóvel deflagra uma neutralidade, não atentando contra os requisitos autorizadores da imunidade. Precedentes da Corte. 6. Agravo regimental não provido.” (AI 674339-AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 13/2/2014)

“Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. Entidade beneficiada pela imunidade tributária. 4. Comprovação dos requisitos. 5. Presunção em favor da entidade. 6. Ônus do Fisco de afastá-la, por meio de atividade probatória. 7. Agravo regimental a que se nega provimento.” (ARE 1095156-AgR, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, DJe de 9/4/2018)

DO CASO CONCRETO

Na espécie, a meu ver, o acervo probatório constante dos autos é insuficiente para elidir a regra imunizante benéfica à parte recorrida. Assim, a reversão do acórdão recorrido passa necessariamente pela revisão das provas. Incide, portanto, o óbice da Súmula 279 desta CORTE: “ *Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário*”.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, nos termos desta fundamentação, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário e, como tese, proponho:

“As entidades contempladas pela imunidade prevista no art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal não estão sujeitas à cobrança do IOF, salvo quando a renda obtida em decorrência de aplicações financeiras estiver desafetada dos objetivos propostos em seus estatutos, cabendo ao Fisco a prova do desvio de finalidade”.

É o voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/04/21 15:55