

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC/SP**

**ALEX SANDRO SARMENTO FERREIRA**

**IMUNIDADES RELATIVAS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**MESTRADO EM DIREITO**

**SÃO PAULO**

**2010**

**ALEX SANDRO SARMENTO FERREIRA**

**IMUNIDADES RELATIVAS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL**

**MESTRADO EM DIREITO**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Estevão Horvath.

**SÃO PAULO**

**2010**

**Banca Examinadora**

---

---

---

## RESUMO

As imunidades tributárias operam como instrumento de proteção de direitos fundamentais, constituindo regras de proteção de outros direitos. Representam verdadeiras garantias constitucionais na medida que visam agasalhar determinados direitos fundamentais. Nosso objetivo é promover uma análise epistemológica das normas de imunidades tributárias, em especial aquelas que tratam das entidades beneficentes de assistência social.

Inicialmente, estabeleceremos as premissas que serão trabalhadas para que o destinatário desta mensagem possa precisar o molde normativo sobre o qual foi firmada a linha de raciocínio empreendida. Passaremos, então, pelo estudo dos princípios mais fortemente ligados à imunidade tributária, definição de poder tributário e competência tributária. Faremos uma incursão histórica do surgimento da exoneração fiscal bem como o estudo das diversas definições de imunidade tributária.

Considerando que as imunidades tributárias estão umbilicalmente atreladas à teoria dos valores, investigaremos a forte ligação existente entre as normas de imunidade e os valores consagrados em nossa Constituição. Refletiremos sobre as correntes dicotômicas e tricotômicas e o molde normativo que deve se revestir as normas de imunidade tributária.

Com base nas premissas firmadas, iniciaremos no capítulo VII a análise das imunidades genéricas de que trata o artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, sem se desgarrar da análise jurisprudencial sobre o tema. No capítulo subsequente focaremos nas imunidades das entidades beneficentes de assistência social, em especial os requisitos impostos pela Lei 12.101/09. Faremos uma análise da referida lei ordinária frente ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, bem como uma minuciosa análise de constitucionalidade sobre esses requisitos.

## **ABSTRACT**

Tax immunities operate as instruments for the protection of fundamental rights constituting rules for the protection of other rights. They represent real constitutional guarantees since they aim to buffer certain fundamental rights. Our aim is to promote an epistemological analysis of the tax immunity rules, in particular those that deal with social assistance charities.

Initially, we will establish the premises that will be built upon in order that the reader may determine the normative mold used to set out the line of reasoning applied. We will therefore touch on the principles that are most strongly linked to tax immunity, the definition of taxation power and taxation competence. We will go back in history to the appearance of fiscal exoneration as well as studies of the diverse definitions of tax immunity.

In consideration of the fact that tax immunities are fundamentally linked to the theory of values, we will investigate the strong connection between the rules of immunity and the values consecrated in our constitution. We will reflect on the dichotomist and trichotomist undercurrents and the normative mold that most tax immunity norms must be based on.

Based on the premises set out we will begin in chapter VII the analysis of the generic immunities of article 150, paragraph VI of the Federal Constitution whilst considering the analysis of jurisprudence on this topic. In the following chapter we will focus on the immunities of social charity organizations and the requirements imposed by Law 12.101/09 in particular. We will make an analysis of the above mentioned law based on article 14 of the National Taxation Code as well as a detailed analysis of the constitutionality of these requirements.

## SUMÁRIO

|                                                                                                                          |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>INTRODUÇÃO</b>                                                                                                        | <b>1</b>  |
| <b>CAPÍTULO I – DEVERES DO ESTADO, DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS</b> | <b>5</b>  |
| 1.1 Deveres do Estado                                                                                                    | 5         |
| 1.2 Imunidade Tributária, os Direitos e Garantias Fundamentais                                                           | 7         |
| 1.3 Imunidade tributária e princípios constitucionais                                                                    | 10        |
| 1.3.1 Princípios republicano e federativo                                                                                | 13        |
| 1.3.2 Princípio da isonomia                                                                                              | 14        |
| 1.3.3 Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular                                                    | 15        |
| 1.4 Sinopse do capítulo                                                                                                  | 16        |
| <b>CAPÍTULO II – PODER TRIBUTÁRIO, IMUNIDADE E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA</b>                                                | <b>18</b> |
| 2.1 O Poder tributário                                                                                                   | 18        |
| 2.2 Poder tributário, imunidade e a competência tributária                                                               | 20        |
| 2.3 Sinopse do capítulo                                                                                                  | 21        |
| <b>CAPÍTULO III – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b>                                                                               | <b>23</b> |
| 3.1 Nota introdutória                                                                                                    | 23        |
| 3.2 As imunidades tributárias no Brasil                                                                                  | 24        |
| 3.3 Definições doutrinárias                                                                                              | 26        |
| 3.4 Norma de imunidade e norma de competência tributária: características comuns                                         | 30        |
| 3.5 Norma de imunidade: características específicas                                                                      | 32        |
| 3.6 Imunidade e isenção                                                                                                  | 33        |
| 3.7 As imunidades tributárias e os deveres instrumentais                                                                 | 35        |
| 3.8 Classificação das Imunidades                                                                                         | 36        |
| 3.8.1 A importância da classificação                                                                                     | 36        |
| 3.8.2 Imunidades condicionadas e incondicionadas                                                                         | 37        |

|                                                                                                                                            |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.8.3 Imunidades genéricas e específicas _____                                                                                             | 38        |
| 3.8.4 Imunidades excludentes e incisivas _____                                                                                             | 40        |
| 3.8.5 Imunidades objetivas, subjetivas e mistas _____                                                                                      | 40        |
| 3.8.6 Imunidades ontológicas e políticas _____                                                                                             | 41        |
| 3.8.7 Imunidades explícitas e implícitas _____                                                                                             | 42        |
| 3.9 Sinopse do capítulo _____                                                                                                              | 43        |
| <b>CAPÍTULO IV – TEORIA DOS VALORES E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b>                                                                           | <b>45</b> |
| 4.1 Definição de valor _____                                                                                                               | 45        |
| 4.1.1 Características do valor _____                                                                                                       | 47        |
| 4.1.2 Valor e o sistema de referência _____                                                                                                | 48        |
| 4.2 O conflito de valores constitucionais _____                                                                                            | 49        |
| 4.3 Os direitos fundamentais tutelados pela imunidade tributária _____                                                                     | 52        |
| 4.4 Sinopse do capítulo _____                                                                                                              | 55        |
| <b>CAPÍTULO V – SISTEMA JURÍDICO E A TEORIA DA NORMA JURÍDICA. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NORMA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA</b> | <b>57</b> |
| 5.1 Sistema jurídico _____                                                                                                                 | 57        |
| 5.1.1 Sistema de direito positivo e sistema da ciência do direito _____                                                                    | 59        |
| 5.2 Norma fundamental _____                                                                                                                | 60        |
| 5.3 Norma jurídica _____                                                                                                                   | 63        |
| 5.4 Norma primária e norma secundária _____                                                                                                | 65        |
| 5.5 Norma de imunidade tributária _____                                                                                                    | 65        |
| 5.5.1 Autopoiese da norma de imunidade tributária _____                                                                                    | 66        |
| 5.5.2 Modal deôntico da norma de imunidade tributária _____                                                                                | 68        |
| 5.5.3 Norma de imunidade tributária: proibição forte e proibição fraca _____                                                               | 69        |
| 5.5.4 Norma de imunidade tributária: esquema lógico _____                                                                                  | 71        |
| 5.5.5 Norma secundária: descumprimento da norma de imunidade _____                                                                         | 71        |
| 5.6 Sinopse do capítulo _____                                                                                                              | 74        |
| <b>CAPÍTULO VI – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A LEI COMPLEMENTAR</b>                                                                             | <b>76</b> |
| 6.1 Imunidade tributária e a natureza do papel desempenhado pela lei complementar _____                                                    | 76        |

|                                                                                                                                                                                 |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>6.2 Requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional</b>                                                                                                                | <b>78</b>  |
| 6.2.1 Proibição da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas                                                                                                             | 80         |
| 6.2.2 Obrigatoriedade de aplicação integral das rendas no País                                                                                                                  | 84         |
| 6.2.3 Aplicação dos recursos em suas finalidades essenciais                                                                                                                     | 85         |
| 6.2.4 Obrigatoriedade da manutenção da escrituração das receitas e despesas                                                                                                     | 86         |
| <b>6.3 Sinopse do capítulo</b>                                                                                                                                                  | <b>86</b>  |
| <b>CAPÍTULO VII - IMUNIDADES GENÉRICAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E OUTRAS IMUNIDADES</b>                                                                | <b>88</b>  |
| <b>7.1 Nota introdutória</b>                                                                                                                                                    | <b>88</b>  |
| <b>7.2 Imunidade recíproca</b>                                                                                                                                                  | <b>88</b>  |
| 7.2.1 Imunidade de autarquia, fundação pública, empresa pública e sociedade de economia mista.                                                                                  | 90         |
| <b>7.3 Imunidade dos templos de qualquer culto</b>                                                                                                                              | <b>96</b>  |
| <b>7.4 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos</b> | <b>99</b>  |
| 7.4.1 Partidos políticos e suas fundações                                                                                                                                       | 100        |
| 7.4.2 Entidades sindicais de trabalhadores                                                                                                                                      | 101        |
| 7.4.3 As instituições de educação e de assistência social                                                                                                                       | 104        |
| 7.4.4 Vinculação do patrimônio, rendas ou serviços atrelados às suas finalidades essenciais                                                                                     | 107        |
| <b>7.5 Imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão</b>                                                                                       | <b>109</b> |
| <b>7.6 Outras imunidades</b>                                                                                                                                                    | <b>115</b> |
| <b>7.7 Questão do contribuinte de fato</b>                                                                                                                                      | <b>119</b> |
| <b>7.8 Sinopse do capítulo</b>                                                                                                                                                  | <b>124</b> |
| <b>CAPÍTULO VIII – IMUNIDADES RELATIVAS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL</b>                                                                                     | <b>126</b> |
| <b>8.1 Nota introdutória</b>                                                                                                                                                    | <b>126</b> |
| <b>8.2 Imunidade do artigo 195, §7º da Constituição Federal</b>                                                                                                                 | <b>127</b> |
| 8.2.1 Imperfeição do suporte físico “isentas”                                                                                                                                   | 127        |



|                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>8.3 Contribuições para a Seguridade Social e o seu regime jurídico</b>                       | <b>131</b> |
| <b>8.4 Significado de “entidade beneficente de assistência social”</b>                          | <b>133</b> |
| <b>8.5 Eficácia da norma de imunidade prescrita no artigo 195, §7º, da Constituição Federal</b> | <b>136</b> |
| <b>8.6 Veículo normativo para regulamentação do artigo 195, §7º da Constituição Federal</b>     | <b>137</b> |
| <b>8.7 As inconstitucionalidades formais e materiais da Lei 12.101/09</b>                       | <b>142</b> |
| <b>8.8 Sinopse do capítulo</b>                                                                  | <b>153</b> |
| <b>CONCLUSÕES</b>                                                                               | <b>155</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIA</b>                                                                             | <b>158</b> |

## INTRODUÇÃO

O tema imunidades tributárias já foi e ainda é muito estudado, no entanto poucos estudos tratam especificamente das imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social. É um assunto de alta complexidade, detentor de muitas particularidades, despertando, por conseguinte, em todo aquele que as pretenda investigar e aplicar um infindável número de dúvidas no que tange à sua sistemática, compreensão e funcionamento. Nossa proposta objetiva dissecar as normas que tratam das imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social para, a partir daí, interpretá-las e descrevê-las.

Num primeiro momento abordaremos o dever do Estado em especial com os cidadãos, e que o Estado deve zelar pela justa repartição tributária, propondo que o poder do Estado deve ser exercido de acordo com os ditames legais. De igual modo, descreveremos que os cidadãos detêm direitos consagrados e reconhecidos pela constituição designados como direitos fundamentais formalmente constitucionais. Esses direitos são verdadeiros valores no sistema. Nessa linha, os princípios, portadores de forte carga axiológica, são as vigas mestras, verdadeiros alicerces do sistema jurídico, instrumentos de inserção de valores em nosso sistema. No mesmo capítulo descreveremos que as imunidades tributárias, por outro lado, não constituem princípios, mas, sim, aplicações de um princípio, o qual denominamos *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*, operando como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais, constituindo regras de proteção de outros direitos. Destacaremos, depois, alguns princípios mais fortemente ligados às imunidades tributárias: os princípios republicano, federativo, da isonomia, da supremacia do interesse público sobre o particular que, por sua vez, orientam outros princípios, ou melhor, diversos outros princípios que são, em realidade, desdobramentos daqueles.

No capítulo II trabalharemos com o conceito de poder tributário e que o seu exercício é submetido aos limites formais e materiais impostos pelo sistema jurídico que prescreve exemplificadamente a separação das funções estatais, independentes e harmônicos, o sistema de freios e contrapesos; a soberania popular; a

existência do juiz natural. Na sequência o conceito de competência tributária será explorado descrevendo que o veículo normativo de atribuição de competência, no Brasil, é a Constituição Federal, e que as pessoas jurídicas de direito público portadoras de tais prerrogativas somente podem explorá-las nos limites estabelecidos pelas normas constitucionais.

No capítulo III apresentaremos histórico do surgimento da imunidade tributária. Com a Revolução Francesa, a partir de 1789, a imunidade tributária passou a traduzir garantia de que certas atividades estariam exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais. Após, um pequeno contexto histórico das imunidades tributárias nas Constituições do Brasil, desde a Constituição de 1824, passando pela Constituição de 1891, até chegarmos à Constituição de 1988.

No capítulo IV estudaremos a realização dos valores pelos preceitos imunizantes, tendo em vista que aparecem como limites materiais impostos ao Estado, para a proteção de certos direitos fundamentais (valores). Analisaremos que o legislador, ao escolher certas pessoas, fatos ou bens imunes à incidência de tributos, exerce uma preferência, um juízo de valor, e que esta escolha está intimamente relacionada às máximas da experiência. Investigaremos os conflitos de valores no seio das normas constitucionais, e que a resolução desses conflitos não se dá no plano da validade, mas, sim, no plano da prevalência, sendo certo que o valor de maior peso deverá prevalecer sobre o outro. Investigaremos a forte ligação existente entre as normas de imunidade e os direitos fundamentais, ou seja, os valores consagrados em nossa Constituição.

O capítulo V tratará da definição de sistema e de norma fundamental, com base nos estudos de Hans Kelsen. Descreverá a norma jurídica, sua hipótese e seu consequente, reguladora da relação entre as pessoas (dever-ser). Discorreremos que o direito regula a sua própria criação (autopoiético), e que as normas de imunidade tributária representam autênticas regras de alteração ou de transformação, à medida que trabalham na construção dos limites objetivos da competência tributária dos sujeitos detentores do direito subjetivo de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos. Estabeleceremos que a norma de imunidade tributária tem em seu modal deôntico a proibição de obrigar, prescrevendo que as pessoas políticas de direito constitucional

interno estão proibidas de obrigar, através do exercício do poder legiferante, que se tributem certas situações, bem ou pessoas imunes.

No capítulo VI investigaremos a interligação umbilical existente entre a imunidade tributária e a lei complementar. Refletiremos sobre as correntes dicotômicas e tricotômicas, sobre o molde normativo de atuação da lei complementar em relação às imunidades tributárias e cada um dos requisitos estabelecidos pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional para obtenção do benefício fiscal.

No capítulo VII trataremos das imunidades gerais ou genéricas previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição. Estudaremos a imunidade recíproca, a imunidade sobre os templos de qualquer culto, a imunidade sobre o patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e a imunidade sobre os livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, não nos olvidando de trazer a esse estudo a jurisprudência pátria sobre as respectivas espécies de desoneração fiscal. Descreveremos também as imunidades relativas às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária; imunidades de ICMS sobre exportação de mercadorias e serviços prestados; sobre operações que destinem petróleo a outros Estados, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial; a respeito das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Estudaremos também a imunidade sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em razão da realização de capital social. Analisaremos a imunidade de ISS sobre as exportações de serviços; imunidade de ITR em relação às pequenas glebas rurais quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior; e a imunidade tributária quanto às taxas.

No capítulo VIII trataremos do nosso tema: as imunidades relativas às entidades beneficentes de assistência social. Estudaremos a norma jurídica contemplada no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, e sua imperfeição técnica do

suporte físico “isenção” aplicado ao referido artigo. Investigaremos o significado de “assistência social”, “entidade beneficente de assistência social” e “instituição filantrópica” e suas características. Analisaremos a respeito do veículo normativo a ser adotado para regulamentação do artigo 195, §7º, da Constituição Federal, bem como todos os requisitos impostos pela Lei 12.101/09 para a concessão de Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social (CEBAS).

## **CAPÍTULO I – DEVERES DO ESTADO, DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS, IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS**

### **1.1 Deveres do Estado**

O cidadão defronta-se, desde o seu nascimento, com uma relação duradoura com o Estado que é a relação jurídica tributária. Esta relação se multiplica, tão logo inicia sua vida ativa, em inúmeras e sucessivas relações obrigacionais de natureza tributária. Os diversos fatos dos quais são partícipes os cidadãos, tais como herdar, comprar, auferir rendimentos, auferir salários, poupar, etc., são esquadrihados pelo direito tributário, na medida em que provocam consequências tributárias.

O cidadão, economicamente ativo, mantém umbilicalmente relação com o Estado em termos tributários. Quanto mais o Estado precisar de recursos, tanto mais se faz o Estado, tanto mais encontra o Estado de Direito, no Direito Tributário, expressão transcendental. O Estado de Direito não se esgota em instituições formais. Não basta que as autoridades procedam, segundo a Lei, e que haja Tribunais que provejam a observância da Lei. O Estado de Direito precisa ser também Estado do Direito a garantir a ideia de Justiça<sup>1</sup>.

O Estado deve zelar pela justa repartição tributária, não aproveitando de razões de bem comum para espoliar os cidadãos. O poder do Estado deve ser exercido de acordo com os ditames constitucionais. A constituição e a cobrança do tributo são o exercício do poder do Estado que, a partir de um ato de autoridade, sem que, para seu surgimento, concorra a vontade do contribuinte, obrigando aos cidadãos ao pagamento de um tributo. É justamente a Constituição, com seus vetores, que mantém a ação de tributar dentro do Estado de Direito.

Tributos não são necessários se ao Estado tudo pertence e se a Economia é exercitada somente pelo Estado. Tributação é participação da propriedade privada. A ação de tributar excepciona o direito constitucional à propriedade. Isto explica, em parte, a razão de o sistema tributário ser tão rígido, na medida em que garantiu o

---

<sup>1</sup> Tipke, Klaus. Direito tributário, p. 52-53.

Estado o direito a tributação, também amparou os cidadãos de direitos e garantias contra eventuais investidas abusivas do Estado.

O poder do Estado deve ser exercido de acordo com os ditames legais. A imunidade tributária, os princípios constitucionais, os direitos e garantias fundamentais, bem como os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil aparecem como verdadeiras prescrições direcionadas aos titulares do exercício estatal.

Nessa linha, os tributos são o preço da proteção do Estado, para segurança institucional. O Estado tem uma grande necessidade financeira institucional. Seus cidadãos esperam dele a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza; segurança e educação. Isto significa que para a demanda financeira institucional deve-se ter presente uma necessidade social da segurança social, assistências, previdência e redistribuição de rendas.

As entidades beneficentes colaboram diretamente com o Estado para a realização destes valores constitucionais. Para tanto, o Estado abre mão destes recursos financeiros, que a princípio seriam destinados ao pagamento de tributo, com o intuito que eles sejam aplicados diretamente pelas entidades beneficentes para a concretização dos objetivos fundamentais do Estado.

Estamos certos de que as atividades do Estado só serão validamente exercitadas quando houver respeito a todos esses vetores axiológicos, que constituem um verdadeiro regime jurídico da atuação estatal. Em face desses objetivos fundamentais que devem ser observados pelo Estado no momento do desenvolvimento de suas atividades, afirmamos que o Estado detém deveres frente à coletividade.

O Estado sabedor de que as necessidades da coletividade são ilimitadas, ou talvez ciente de sua incapacidade para dar assistência social a todos que dela necessitam, instiga algumas entidades denominadas de beneficentes, através da desoneração tributária, a ajudá-lo a cumprir este papel tão importante perante à sociedade.

## **1.2 Imunidade Tributária, os Direitos e Garantias Fundamentais**

O poder tributário está rigidamente alicerçado em normas constitucionais que disciplinam o seu exercício. É, assim, um poder jurídico, vale dizer, regulado e limitado pelo direito. No Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação de força, para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas, a começar pela norma fundamental.

Diferentemente do Estado de Poder ou Estado de Polícia nos quais os governantes são livres para agir do modo que lhes melhor interessa, e que, não raro, os interesse particulares são transmutados em interesses públicos para justificar sua atuação, no Estado de Direito os governantes subsumem-se ao regime de direito, vale dizer, pautam sua conduta por meio de regras que, ao outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.

Os direitos fundamentais podem ser utilizados como sinônimo dos direitos do homem. No entanto, segundo sua origem e significado poderíamos distingui-los da seguinte maneira: direitos do homem são os direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos; direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espaço-temporalmente<sup>2</sup>. Entendemos aqui que os direitos fundamentais, os direitos do homem e os direitos individuais são expressões sinônimas.

Os direitos consagrados e reconhecidos pela constituição designam-se, por vezes, direitos fundamentais formalmente constitucionais, porque eles são enunciados e protegidos por normas com valor constitucional formal. Podemos classificá-los também como direitos fundamentais materiais e, sob essa perspectiva, seriam os direitos subjetivamente conformadores de um espaço de liberdade de decisão e de autorrealização, servindo, simultaneamente, para assegurar ou garantir a defesa desta subjetividade pessoal. Materialmente os direitos individuais apresentam variações, à medida que a determinação do seu conteúdo depende da ideologia, do

---

<sup>2</sup> Direito constitucional e teoria da constituição, p. 393.



sentimento jurídico coletivo, da ideia de Direito, da concepção de Estado e dos enunciados de grande dimensão axiológica distribuídos na Norma Fundamental.

Podemos dividir, basicamente, em quatro as funções dos direitos fundamentais: (I) função de defesa - sobretudo dos direitos, liberdades e garantias - da pessoa humana e da sua dignidade perante os poderes do Estado. (II) Função de prestação social. Os direitos a prestações significam o direito particular de obter algo através do Estado, tais como saúde, educação, segurança social, por meio de atuação imediata ou mediata. (III) Função de proteção perante terceiros. O Estado tem o dever de proteger perante terceiros os titulares de direitos fundamentais. Nesse sentido, é imposto ao Estado o dever de proteger a vida perante eventuais agressões de outros indivíduos. Esta função de proteção de terceiros obrigará também o Estado a concretizar as normas reguladoras das relações jurídico-civis, de forma a assegurar nestas relações a observância dos direitos fundamentais (direito fundamental ao registro de nascimento, por exemplo). (IV) Função de não discriminação. Objetiva assegurar que o Estado trate os seus cidadãos como cidadãos fundamentalmente iguais e abrange todos os direitos. Tanto se aplica aos direitos, liberdades e garantias pessoais (ex: não discriminação em virtude de religião), como aos direitos de participação política (ex: direito de acesso aos cargos públicos), como ainda aos direitos dos trabalhadores (ex: direito ao emprego e formação profissional). Através desta função antidiscriminatória dos direitos fundamentais acentuou-se em alguns grupos a efetivação plena da igualdade de direitos numa sociedade multicultural e hiperinclusiva (“direitos dos homossexuais”, “direitos das mães solteiras”, “direitos das pessoas portadoras de HIV”)<sup>3</sup>.

As entidades beneficentes exercem as funções de prestação social, mediante a assistência social, tutelando os interesses fundamentais das pessoas necessitadas. Podemos enumerar a proteção e o amparo à família, à infância, à adolescência e à velhice realizada por creches, abrigos e asilos beneficentes; a assistência à saúde, mediante hospitais filantrópicos; a educação, através de escolas beneficentes.

Os direitos fundamentais encontram-se enunciados em sede

---

<sup>3</sup> Ibidem, p. 409-410.

constitucional nas prescrições que tratam dos direitos e deveres individuais e coletivos; dos direitos sociais; da nacionalidade; dos direitos políticos e dos partidos políticos (“Título II - Dos direitos e garantias fundamentais”). No entanto, entendemos que os direitos fundamentais inseridos no Título II não são *numerus clausus* e podemos encontrá-los dispersos na Constituição.

Os direitos e garantias fundamentais representam verdadeiros valores no sistema positivo por intermédio de comandos normativos. Essas normas jurídicas de intensa carga axiológica apresentam como principal característica a sua força prescritiva, capaz de vincular todos os setores da ordem jurídica. Tais direitos foram elevados pelo Constituinte originário à categoria de cláusulas pétreas visto que limitou materialmente a competência do constituinte derivado na proposta de emenda tendente a abolir esses direitos. Daí a importância dispensada pelo Poder Constituinte originário a assistência social, conferindo a ela o *status* de cláusula pétrea, por entender como direito absoluto conferido à sociedade. O trabalho desempenhado por estas entidades beneficentes são de extrema importância ao Estado, e muito mais importante ainda as pessoas que delas necessitam.

No que concerne ao sentido do termo “garantia”, percebe-se claramente a sua conexão com um sentido de proteção. As garantias constitucionais aparecem como meios de defesa de direitos fundamentais, sendo instrumentos de tutela capazes de assegurar a fruição direta e imediata dos direitos fundamentais. No entanto, precisamos destacar que as garantias são também direitos, embora sobressaindo o seu caráter instrumental de tutela dos direitos. A imunidade tributária das entidades beneficentes deve ser entendida como garantia, como instrumento de proteção desses valores fundamentais inseridos nas normas constitucionais.

O certo é que as garantias não se confundem com os direitos fundamentais, muito menos com sua respectiva carga axiológica, que objetivam agasalhá-los. Não obstante, são verdadeiros direitos, nem mais nem menos importantes que os próprios direitos fundamentais, tendo em vista que sem as garantias os titulares não poderão fazer valer os seus direitos fundamentais. As garantias representam direitos colocados à disposição dos cidadãos para defesa dos direitos fundamentais e realização de seus valores.

Temos as imunidades tributárias das entidades beneficentes como instrumento de proteção dos direitos fundamentais conferidos as pessoas carentes de saúde, educação e assistência social. Esses direitos se realizam através das entidades beneficentes de assistência social, que empreendem esforços para atender as pessoas despidas, muitas vezes, das mínimas condições financeiras, psicológicas e familiares de viver com dignidade.

### **1.3 Imunidade tributária e princípios constitucionais**

As imunidades tributárias são garantias dos direitos fundamentais. Tutelam certos fatos ou sujeitos, autênticos direitos públicos de natureza subjetiva, para não se sujeitarem à tributação, constituindo-se em normas jurídicas constitucionais de proteção a outros direitos fundamentais.

As imunidades tributárias estão relacionadas a inúmeros princípios constitucionais mesmo não se atribuindo a elas a qualidade de princípios. Devemos destacar que imunidades não são princípios, embora aquelas estejam expressamente consagradas por estes, face aos valores que resguardam.

A imunidade colabora na construção da competência tributária das pessoas jurídicas de direito público juntamente com outras regras e princípios jurídicos.

A imunidade é regra expressa constitucional que estabelece a incompetência das pessoas políticas de não tributarem fatos e situações suficientemente determinados. Paulo de Barros Carvalho observa que: *“Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade, para os casos que ultrapassem os limites conferidos. Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza do Município, uma vez que tal iniciativa se encontra inequivocamente defesa, nos dizeres da Constituição. Nesse mesmo rumo, todos os administrados estariam imunes a exigências tributárias não determinadas por lei, em virtude de existir princípio lapidar que consagra o cânone da estrita legalidade. E,*

*assim por diante, cada investida do fisco, violadora dos primados da igualdade, da anterioridade, da universalidade da jurisdição e de todo o amplo catálogo de direitos e garantias que o Estatuto maior prevê, suscitaria a invocação do versátil instituto da imunidade. Forçando mais o raciocínio, não seria desatino reduzir o Capítulo I do Título VI da Constituição a uma tábua de limitações, que passaríamos a denominar ‘Imunidades Tributárias’”<sup>4</sup>.*

Mas para que esta construção se perfaça mister a participação de uma conjunção de normas e princípios que atribui e concede o poder tributário. Nesse passo, as imunidades são regras de exceção que juntamente com outras e princípios constroem a norma de competência tributária.

Já os princípios são regras jurídicas, com forte conotação axiológica, e que introduzem relevantes valores ao direito positivo, com forte influência sobre o sistema de direito positivo. Temos que os princípios aparecem como normas jurídicas de estrutura, com vetores axiológicos providos de imperatividade. Situam-se dentro do sistema jurídico com força positiva incontestável.

Os princípios devem ser entendidos como o “alicerce”, as “vigas mestras”, da chamada pirâmide jurídica. *“Sabemos que muito mais importante que os adornos de um edifício são os seus pilares, verdadeiros sustentáculos, responsáveis pelo equilíbrio e manutenção de todo o sistema. Por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo”*, conforme Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>5</sup>.

Os princípios são normas com alto grau de generalidade, ou seja, maior grau de abstração, menor grau de determinabilidade, caráter de

---

<sup>4</sup> Curso de direito tributário, p. 191-192.

<sup>5</sup> Curso de direito administrativo, p. 902-903.

fundamentalidade no sistema das fontes do direito, proximidade axiológica, e finalmente apareceriam como instrumentos de validade para as regras deles decorrentes.

Para Geraldo Ataliba *“os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico. Apontam os rumos a serem seguidos por toda a sociedade e obrigatoriamente perseguidos pelos órgãos do governo (poderes constituídos). Eles expressam a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração, e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências”*<sup>6</sup>.

Os princípios situam-se nos escalões mais altos da pirâmide normativa, sendo responsáveis em outorgar fundamento de validade para todos os demais preceitos normativos derivados. São responsáveis em consagrar valores basilares da ordem jurídica, como: liberdade, dignidade humana, democracia, igualdade, supremacia do interesse público sobre o privado, propriedade, impessoalidade do administrador, etc.

Os princípios, em realidade, inspiram as normas imunitórias. *“Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição de poder entre os entes federados, ora são requisitos ou critérios de validade formal ou material para a criação de normas jurídico-tributárias. Compreendê-los é condição inafastável para a interpretação de qualquer regra”*, como ensina Misabel Derzi em nota a obra de Aliomar Baleeiro<sup>7</sup>.

Os princípios republicano e federativo, isonomia, supremacia de interesse público sobre o particular são diretrizes que devem ser observadas pelas normas de imunidade tributária e que inspiram a sua construção, a exemplo da imunidade recíproca e a imunidade das entidades beneficentes de assistência social. *“Assim, ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda a consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. A*

---

<sup>6</sup> República e Constituição, p. 34

<sup>7</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 232.

*imunidade recíproca das pessoas políticas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade da instituição de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica. E, como tais princípios, o federativo e a igualdade, são irreversíveis e fundamentais porque não podem ser afastados por emenda à Constituição, as referidas imunidades teriam de ser deduzidas, ainda que inexistisse menção expressa na Carta Magna”<sup>8</sup>.*

Conquanto as imunidades e os princípios limitam o poder de tributar, geram o mesmo efeito, os princípios são normas gerais, diretrizes gerais do sistema jurídico. Já as imunidades são regras de exceção, e são inspiradas pelos princípios constitucionais. São responsáveis apenas por estabelecer regras jurídicas constitucionais que proíbem os entes políticos de expedir regras instituidoras de tributos que venham a completar certas situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Para que não incorremos em equívoco científico não apresentaremos uma lista taxativa de princípios com os quais as imunidades tributárias se relacionam. Destacaremos alguns princípios que entendemos mais fortemente ligados às imunidades tributárias: os princípios republicano, federativo, da isonomia, da supremacia do interesse público sobre o particular que, por sua vez, orientam outros princípios, ou melhor, diversos outros princípios são, em realidade, desdobramentos daqueles.

### **1.3.1 Princípios republicano e federativo**

No Brasil os princípios mais importantes são os republicano e o federativo, exercendo função transcendental. Representam valores e determinam o modo de interpretação dos demais princípios. Estão, relativamente, em posição de eminência a outros.

A federação se constitui de uma associação de Estados (*foedus, foederis*) para formação de novo Estado (o federal) com repartição rígida de atributos da

---

<sup>8</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 233.

soberania entre a União e os Estados, mediante autonomia recíproca entre estes e os Municípios, todos extraindo suas competências da Constituição Federal. Informa-se pela isonomia. Assim, o Estado funciona como alicerce de toda a estrutura constitucional, *pedra de toque* ou *chave de abóbada* do sistema<sup>9</sup>.

Já os princípios republicanos têm na sua base a autonomia dos Municípios e uma carga axiológica de natureza transcendental. Efetivamente a autonomia dos nossos Municípios é o princípio básico assegurado por sanções constitucionais gravíssimas (art. 34, VII, “c”), em caso de violação.

A autonomia municipal como princípio constitucional dos mais eminentes – ao lado da forma republicana representativa e democrática (art. 34, VII “a”) e da independência dos poderes (inciso IV) -, protegido pela mais drástica das sanções institucionalmente prevista (a intervenção federal, art. 34), é, no Brasil, ingrediente necessário e ínsito na própria república; é decorrência imediata e indissociável do princípio republicano.

Todos os preceitos constitucionais, direta ou indiretamente, aplicáveis aos Municípios têm a dupla finalidade de: a) dar eficácia ao princípio republicano, garantindo o autogoverno local; b) assegurar mecanismos republicanos de funcionamento do Município, nas suas relações internas<sup>10</sup>.

Ambos os princípios são vetores da imunidade recíproca, prova cabal da autonomia entre as pessoas políticas de direito público, afastando-se de maneira inequívoca, ideia incompatível do *ius imperium*, pano de fundo da exigência de impostos.

### 1.3.2 Princípio da isonomia

Isonomia se consubstancia na necessidade de que é preciso que nenhum ser humano valha mais do que outro. São essencialmente iguais. Daí a importância da

---

<sup>9</sup> República e Constituição, p. 37-38.

<sup>10</sup> Ibidem, p. 46.

existência de mecanismos isonômicos (do Estado) para tratamento de todos os cidadãos, de modo que se faça assegurar esta igualdade de possibilidades ou de correção das desigualdades. O princípio da isonomia corresponde ao tratamento igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais na exata proporção das desigualdades.

A igualdade é pedra angular e fundamenta todos os princípios constitucionais. Ela condiciona as funções legislativa, executiva e judiciária do Estado, tendo que a isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações de Estado. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade.

Toda violação à isonomia é uma violação aos princípios básicos do próprio sistema, agressão a seus mais caros fundamentos e razão de nulidade das manifestações estatais. Ela é como que a *pedra de toque* do regime republicano<sup>11</sup>.

O princípio da isonomia é, senão a única, mas, com certeza, a principal causa da desoneração das entidades beneficentes de assistência social, dado o relevante papel que desenvolvem auxiliando nas funções que lhes são inerentes. Daí o especial interesse do Poder Público em prestigiar determinadas situações, porque afinadas com objetivos constitucionalmente eleitos<sup>12</sup>.

### **1.3.3 Princípio da supremacia do interesse público sobre o particular**

Conquanto inexistir como princípio expresso ou de algum dispositivo específico, trata-se de princípio geral do direito inerente a qualquer Estado. É pressuposto lógico do convívio social. A Administração como expressão de sua supremacia, tem o poder de constituir obrigações mediante atos unilaterais. Os atos administrativos trazem consigo as características da exigibilidade e da imperatividade, e ainda a Administração tem o poder de executá-los sem que haja a intervenção do Poder Judiciário (auto-executoriedade), quando a lei expressamente preveja ou quando

---

<sup>11</sup> República e Constituição, p. 160.

<sup>12</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 122.



presente o *periculum in mora* a ponto de existir sério risco do perecimento do interesse público se tal medida não for adotada.

A supremacia do interesse público reconhece à Administração a possibilidade de revogar ou anular os próprios atos quando ilegítimos, inconvenientes ou inoportunos, nos limites permitidos em lei, ou mesmo convalidar os atos inválidos.

Segundo Celso Antonio Bandeira de Mello, o interesse público é pertinente à sociedade como um todo. “A Administração deve buscar o atendimento do alheio, qual seja, o da coletividade, e não o interesse de seu próprio organismo, qua tale considerado, e muito menos o dos agentes estatais”<sup>13</sup>.

Das imunidades tributárias emergem os valores ínsitos no princípio da supremacia do interesse público sobre o particular, face o relevante papel que é prestado pelas entidades sem fins lucrativos cujo trabalho é de interesse público primário de toda a sociedade.

#### **1.4 Sinopse do capítulo**

O cidadão mantém ao longo de sua vida uma relação duradoura com o Estado que é a relação jurídica tributária. Quanto mais o Estado precisar de recursos para manutenção dos direitos sociais, tanto mais encontrará no direito tributário o meio para suprir suas necessidades.

O pagamento do tributo deve ser entendido como um dever cívico, e o poder do Estado deve ser limitado.

Os direitos e garantias fundamentais representam valores no sistema positivo por intermédio de comandos normativos. Essas normas jurídicas de intensa carga axiológica apresentam como principal característica a sua força prescritiva, capaz de vincular todos os setores da ordem jurídica. São cláusulas pétreas.

As garantias constitucionais aparecem como meios de defesa de direitos fundamentais. São instrumentos de tutela capazes de assegurar a fruição direta e imediata dos direitos fundamentais, colocados à disposição dos cidadãos para defesa

---

<sup>13</sup> Curso de direito administrativo, p. 99.

dos direitos fundamentais e realização de seus valores.

Princípios são regras jurídicas com forte conotação axiológica e que introduzem relevantes valores ao direito positivo, com forte influência sobre o sistema de direito positivo. São normas com alto grau de generalidade, menor grau de determinabilidade, caráter de fundamentalidade no sistema das fontes do direito. São responsáveis em outorgar fundamento para todos os preceitos normativos derivados. Os princípios são as linhas mestras, os grandes nortes, as diretrizes magnas do sistema jurídico.

As imunidades tributárias estão relacionadas a inúmeros princípios constitucionais, mesmo não se atribuindo a elas a qualidade de princípios.

Os princípios republicano e federativo são vetores da imunidade recíproca. A imunidade recíproca representa a autonomia entre as pessoas políticas de direito público, vedando a tributação entre os Entes Políticos.

O princípio da isonomia é a causa principal da desoneração das entidades beneficentes de assistência social, dado o relevante papel que desenvolvem auxiliando nas funções que são inerentes ao Estado. Daí o especial interesse do Poder Público em prestigiar determinadas situações como imunes à incidência de tributos, porque afinadas com objetivos constitucionalmente eleitos.

## CAPÍTULO II – PODER TRIBUTÁRIO, IMUNIDADE E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

### 2.1 O Poder tributário

O Poder do Estado compreende uma manifestação do *ius imperium* do Estado; uma força emanada de uma soberania. O poder é um fato social capaz de impor determinados atos em busca de certas finalidades. Considerando que o Estado é uma organização social é imprescindível que se verifique uma força e uma competência para a solução dos problemas sociais.

Para Michel Temer “o poder aparece como elemento essencial constitutivo do Estado e de sua atuação surgem as normas organizadoras deste. São elas um conjunto de preceitos imperativos incidentes sobre certos seres fixados em determinado território. Evidencia-se o poder pela circunstância da organização, que é fornecida pelas aludidas normas imperativas”<sup>14</sup>.

É importante esclarecer que nos Estados ditos democráticos este poder emana do povo. De igual forma, é correto pensarmos que o exercício do poder estatal é submetido aos limites formais e materiais impostos pelo sistema jurídico que prescreve exemplificadamente a separação das funções estatais, independência e harmonia dos poderes, o sistema de freios e contrapesos, a soberania popular e a existência do juiz natural.

Por sua vez, o poder tributário representa a forma de manifestação do poder do Estado e, desse modo, está rigidamente construído em normas constitucionais reguladoras do seu exercício. A força tributante não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo<sup>15</sup>.

Entende Souto Maior Borges que no Estado constitucional moderno o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária (*Abgabegevaltvhältnis*) para converter-se num poder jurídico que exerce através de normas. Esgota-se a relação de poder a partir do momento em que o Estado exerce, no

---

<sup>14</sup> Elementos de direito constitucional, p. 125.

<sup>15</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 469.

âmbito da Constituição, o seu poder tributário e o faz por meio de instrumento de lei formal e material, ato de poder legislativo<sup>16</sup>.

Roque Antonio Carrazza rebate de certa forma os argumentos de Souto Maior Borges, quando entende que somente a Assembléia Nacional Constituinte detém poder tributário e que, a partir da promulgação da Constituição, a soberania retorna ao povo, passando certamente o Estado a deter apenas a competência tributária. Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, poder tributário. Poder tributário tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. Porém, a partir do momento em que foi promulgada a Constituição Federal, o poder tributário retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir, em seu lugar, foram as competências tributárias, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal<sup>17</sup>.

No entanto, partilhamos a ideia de Alfredo Augusto Becker que não se deve confundir o Poder, nem com o Ser que o *tem* (o Poder é uma força imanente ao Ser), nem com o órgão que o exerce. Cada indivíduo humano tem o seu Poder, que é a sua capacidade de agir. No entanto, por maior que seja o poder imanente a um determinado indivíduo, este será insuficiente para sobreviver e evoluir. Esta deficiência levou o indivíduo a unir o seu Poder ao Poder dos outros indivíduos, todos voltados a um bem comum. O fruto desta união de Poderes individuais tornou-se imune aos ataques de poderes individuais. Nesse passo, o Poder do Estado é o Poder dos Indivíduos que se transindividualizou<sup>18</sup>.

O Estado é uma realidade espiritual, contudo não é realidade exterior ao homem e à sua atividade; o Estado existe nos atos (agir) e pelos atos (agir) dos indivíduos que são seus criadores. É nesta atividade (agir) contínua e relacionada ao Bem Comum que consiste a realidade do Estado<sup>19</sup>.

Destarte, entendemos que a competência tributária é uma forma de manifestação do poder estatal. A produção de normas jurídicas é a eficácia, o modo de

---

<sup>16</sup> Teoria geral da isenção tributária, p. 25.

<sup>17</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 470.

<sup>18</sup> Teoria geral do direito tributário, p. 183-184.

<sup>19</sup> Ibidem, p. 186.

atuação do poder tributário. O poder tributário, enquanto manifestação da capacidade ativa do ente público que tributa, consiste na faculdade ou possibilidade jurídica de o Estado instituir, ou seja, criar por lei e arrecadar impostos, taxas de contribuições de melhorias, espécie ou categorias do gênero “tributo” ou “contribuições”, como prefere a doutrina<sup>20</sup>.

Isto significa afirmar que o poder tributário poderá ser exercido tanto pelo legislativo, executivo, como pelo poder judiciário, sempre que houver a atuação do poder público capaz de constituir legitimamente o vínculo relacional tributário, seja geral e abstrato através de expedição de normas jurídicas válidas, seja individual e concreto por meio da constituição da relação jurídica tributária entre os sujeitos de direito.

Entendemos que o conceito de poder tributário compreende a capacidade de configurar o tributo em todas as suas manifestações, e o seu exercício dá origem a uma obrigação tributária existente em um pretense credor (Estado) e o devedor (contribuinte), vinculados a um objeto (pagamento de tributo – obrigação de dar).

## **2.2 Poder tributário, imunidade e a competência tributária**

A manifestação do poder do Estado até então ilimitado enquanto Constituinte originário, torna-se limitado quando rigidamente construído em normas constitucionais reguladoras do seu exercício. É o que podemos denominar de moldura do direito positivo, ou limites estabelecidos do direito posto pelo Poder Constituinte Originário. E dentro dessa moldura que nasce a competência tributária.

A imunidade tributária colabora na construção dessa moldura, através da redução do âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos, impondo uma proibição de tributar determinados fatos ou situações suficientemente determinados, gerando, em contrapartida, às entidades beneficentes de assistência social como também às demais pessoas imunes direito subjetivo de não serem tributadas.

---

<sup>20</sup> Teoria geral da isenção tributária, p. 26.

Competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos<sup>21</sup>.

Estabelecida a competência tributária da pessoa política, somente por esta pode ser exercida dentro nos limites delineados pelas normas jurídicas, em especial, pelas normas que tratam de imunidades. No Brasil, o veículo de atribuição de competências, inclusive tributárias, é a Constituição da República. Tal sistemática torna-se especialmente relevante em um Estado constituído sob a forma federativa, com a particularidade do convívio de três ordens jurídicas distintas: a federal, a estadual/distrital e a municipal<sup>22</sup>. Uma vez estabelecida a competência tributária, não é dado à pessoa política querer instituir tributos fora do âmbito de sua competência, sob pena de, no caso específico, violar de morte as regras de imunidades tributárias.

Devem-se respeitar os limites impostos pela norma constitucional. Mas dentro daqueles limites estabelecidos pela norma de competência tributária, a pessoa política tem a faculdade de instituir o tributo como queira. E, ao exercê-lo, deverá fazer por meio de lei, posto que a pessoa política deverá velar não só pelos limites impostos pela norma de competência, mas também pelas regras de imunidades tributárias e por todos os princípios constitucionais tributários aplicáveis ao caso.

### **2.3 Sinopse do capítulo**

A manifestação do poder do Estado, até então ilimitado, quando rigidamente construído em normas constitucionais reguladoras do seu exercício, torna-se limitado. É o que podemos denominar de moldura do direito positivo, ou limites estabelecidos do direito posto pelo Poder Constituinte Originário. E é dentro dessa moldura que nasce a competência tributária.

A competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário. Não há que se falar em “limitações

---

<sup>21</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 233.

<sup>22</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 57.

à competência tributária”, posto que esta já nasce delimitada por outras regras que colaboram na confecção dos limites na norma de competência tributária.

O poder do Estado deve ser exercido de acordo com os ditames legais. Os princípios constitucionais, os direitos e garantias fundamentais, bem como os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil aparecem como verdadeiras prescrições direcionadas aos titulares do exercício estatal.

## CAPÍTULO III – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 3.1 Nota introdutória

Imunidade tributária, em princípio, remete à ideia de desobrigação de suportar uma condição onerosa, que é o pagamento de impostos.

Ricardo Lobo Torres classifica as imunidades tributárias em dois momentos distintos: o primeiro, entre o século XIII ao final do século XVIII, denominado Estado Patrimonial; e o segundo, a partir do final do século XVIII, no Estado dito Fiscal.

As imunidades tributárias, no Estado Patrimonial, eram formas de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja<sup>23</sup>. As desonerações tributárias eram concedidas, graciosamente, aos amigos e seguidores do soberano. As imunidades tributárias constituíam-se em privilégios concedidos à camada restrita da população em que os governantes tinham interesses pessoais ou políticos.

A desoneração tributária era uma forma de diferenciação das classes sociais. Somente os amigos e protegidos do soberano faziam jus à benesse fiscal. O privilégio tributário era decorrente do domínio político inicialmente, para, em seguida, manifestar-se em favor dos povos invasores e conquistadores em relação aos conquistados, como também em favor das classes tidas como superiores diante dos menos privilegiados desprovidos de direitos civis e políticos.

Devemos esclarecer que a distinção das classes sociais e os privilégios concedidos à nobreza e ao clero se entendiam como uma forma de manutenção e fortalecimento do próprio Estado. Os privilégios tributários concedidos à época, de maneira alguma, contrastavam com os princípios de isonomia e justiça. A desoneração tributária visava assegurar a manutenção da ordem social e a consecução dos fins do Estado, sendo certo que governantes pouco se importavam com valores sociais, culturais e políticos da população como um todo, tendendo a proteger seus próprios interesses.

---

<sup>23</sup> Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III, p. 41.



Com o Estado Fiscal, a partir do final do século XVIII início do século XIX, a imunidade tributária transforma-se radicalmente. Nesse momento, a imunidade deixou de representar um privilégio, para passar a traduzir uma garantia de que certas atividades estariam exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais. *“Deixa de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para transformar em limitação do poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo. O Estado Moderno é um expropriador, que aboliu as imunidades do antigo regime e as substituiu pelas imunidades dos cidadãos. O mesmo significante – imunidade – passou a agasalhar um outro significado”*<sup>24</sup>.

Com a Revolução Francesa e o iluminismo, com seus ideais de liberdade, fraternidade e igualdade, resultou a tentativa de se abolirem privilégios reprováveis na estrutura social, e assim se instauram novos paradigmas que passam a nortear as relações de poder entre o Estado e seus súditos, com repercussões relevantes na tributação, inclusive. A imunidade deixou de representar um privilégio, para passar a traduzir uma garantia de que certas atividades estariam exoneradas de imposição fiscal, segundo as exigências sociais.

### **3.2 As imunidades tributárias no Brasil**

No Brasil, a Constituição de 1824, apesar de não fazer grandes referências à legislação tributária, traz dois aspectos importantes: (1) a previsão do encerramento dos privilégios fiscais concedidos à nobreza; (2) a manutenção de alguns privilégios essenciais que não poderiam ser suprimidos, residindo aqui o nascedouro das imunidades tributárias no Brasil.

As Constituições seguintes foram ampliando as situações intributáveis. A Constituição de 1891, por exemplo, trouxe a imunidade recíproca entre Estados-membros e União, inspirada em instituto similar existente no Direito Americano e inserida na Constituição Brasileira por iniciativa de Ruy Barbosa.

---

<sup>24</sup> Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III, p. 41.

A imunidade recíproca, por exemplo, esteve sempre prevista no texto constitucional, como garantia de respeito ao princípio federativo. Nesse ponto, merece destaque a seguinte passagem extraída de Ricardo Lobo Torres: *“A intributabilidade dos entes públicos no federalismo é vera imunidade, porque essencial à sobrevivência do regime e à afirmação da liberdade. Como dizia Rui Barbosa, ‘a proibição instituída no art. 10 da nossa carta republicana deriva da essência mesma do regime federativo, e não seria menos obrigatória, de parte a parte, entre a União e os Estados, se a lei constitucional, em vez de se declarar, como entre nós se declara, emudecesse neste ponto, como noutros países emudece’”*<sup>25</sup>.

Assim, a cada nova Constituição era inserida uma situação nova de intributabilidade, pois, conforme dispõe Regina Helena Costa<sup>26</sup>, *“...ao lado do gradativo aperfeiçoamento da disciplina da organização política do Estado, caminhou-se também para a valorização do instrumento de exoneração tributária por excelência - a imunidade - positivando-se, cada vez mais, a ideia segundo a qual determinada pessoa, bem ou situação - dada a sua natureza jurídica, ou à vista de sua importância à sociedade - merece tratamento diferenciado e, portanto, deve ser mantido incólume ao alcance da tributação”*.

A Constituição de 1988 eleva as normas de imunidade tributária à condição de verdadeiras guardiãs dos direitos fundamentais, regras estas travadas em diversos artigos do Texto Constitucional, e assim, temos a imunidade recíproca, a imunidade dos templos de qualquer culto, a imunidade das fundações, dos partidos políticos e das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação sem fins lucrativos e das entidades beneficentes de assistência social, apenas para exemplificar. A Constituição de 1988 identificou precisamente as situações imunes, de modo a dar maior efetividade aos direitos e garantias fundamentais albergados nas regras constitucionais de desoneração tributária.

---

<sup>25</sup> Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III, p. 221-222.

<sup>26</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 31.

### 3.3 Definições doutrinárias

Ingressaremos, agora, na seara das definições teóricas construídas pela melhor doutrina ao longo dos anos. As variações semânticas existentes entre as concepções a seguir expostas justificam-se pelos diferentes modelos de referência adotados pelos seus autores.

O Professor Ruy Barbosa Nogueira define o fenômeno imunizante pela teoria da supressão da competência impositiva, inferindo que a *“imunidade é, assim, uma forma de não-incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional”*<sup>27</sup>.

Para José Souto Maior Borges, a imunidade fiscal é uma “hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada”, firmando entendimento de que a *“regra jurídica de imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar que deve ser conceituada como regra de exclusão ou restrição de competência tributária e não apenas de proibição de incidência de preceito que tributa”*<sup>28</sup>.

Aliomar Baleeiro define-as, por seus efeitos, como limitações constitucionais ao poder de tributar. Lembra o professor baiano que *“a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal”*<sup>29</sup>.

Roque Carrazza assevera que a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário, demarcando negativamente as competências tributárias das pessoas políticas. Em função disso, afirma que *“a imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente,*

---

<sup>27</sup> Curso de direito tributário, p. 167

<sup>28</sup> Teoria geral da isenção tributária, p. 218-19

<sup>29</sup> Direito tributário brasileiro, p. 116.

*tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações”*<sup>30</sup>.

Arremata o mestre: *“Estamos, pois, percebendo que, por efeito reflexo, as regras imunizantes conferem aos beneficiários direito público subjetivo de não serem tributados. Realmente, se a situação “N” é, nos termos da Lei Maior, insuscetível de ser alcançada pela tributação, o contribuinte tem o direito de, enquanto a realiza, não ser molestado por nenhuma pessoa política tributante. Por outro lado, se só a pessoa política “A” pode tributar o fato “X”, o contribuinte que pratica esse fato “X” também tem o direito de, em razão dele, não ser tributado pelas pessoas políticas “B”, “C”, “D”, etc”*<sup>31</sup>. É nesse sentido que Carrazza, tomando os ensinamentos de José Wilson Ferreira Sobrinho<sup>32</sup>, percebe que as regras imunizantes desempenham uma dupla função: delimitar negativamente as competências públicas e conferir um direito subjetivo aos seus destinatários – o direito público subjetivo de não ser tributado.

Já Regina Helena Costa propõe que a definição do conceito do instituto da imunidade tributária tem que apresentar dois aspectos, de natureza formal material e, nesse passo, entende que sob o prisma formal a imunidade *“...excepciona o princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos aqueles que realizam a mesma situação de fato, à qual a lei atrela o dever de pagar tributo, estão a ele obrigados, sem distinção. assim, sob esse aspecto, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional. Sob o aspecto material ou substancial, por sua vez, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por essa norma constitucional exonerativa. A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se*

---

<sup>30</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 682.

<sup>31</sup> Ibidem, p. 684.

<sup>32</sup> Imunidade tributária, p. 102-03

*sujeitarem à tributação*”<sup>33</sup>. Desse modo, a imunidade é regra constitucional de tutela de princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca porque expressão da autonomia relativa dos entes estatais e sua posição isonômica. A imunidade das instituições de educação e assistência social, que não almejam lucro, decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da isonomia, em razão dessas entidades fazerem as vezes do Estado na prestação de serviços de interesse público primário. As imunidades tributárias são ratificações de diversos princípios fundamentais e estão impregnadas de relevantes valores constitucionais.

Paulo de Barros Carvalho, criticando todos que tratam o tema de forma difusa e interdisciplinar (com considerações político-econômicas e sociais), reduzindo-o a uma “limitação constitucional às competências tributárias”, observa, com a argúcia que lhe é peculiar: *“toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. Entretanto, nem por isso estaríamos autorizados a falar em imunidade para os casos que ultrapassassem os limites conferidos”*<sup>34</sup>.

As normas imunizantes estão previstas no mesmo plano constitucional que as concede a cada ente federativo a parcela de competência tributária a ser exercida. As normas que atribuem as competências atuam simultaneamente com as normas de imunidades tributárias. São ambas regras de estrutura que atuam em plano constitucional.

Ocorre que toda atribuição de competência tributária implica também uma incompetência. É o outro lado da moeda. A competência é moldura constitucional em que o legislador infraconstitucional pode transitar, desde que velando pelas demais regras constitucionais. Afora daquela moldura normativa temos a incompetência tributária dos entes políticos para instituir tributos. A imunidade está colocada do lado de fora da moldura, mas nem por isso podemos deduzir que todas as regras de incompetência tributária são imunidades. É certo que a imunidade colabora na formatação da moldura constitucional que estabelece a competência tributária dos

---

<sup>33</sup> Imunidade tributária teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 51-52.

<sup>34</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 311-312.

entes políticos, mas não podemos deduzir desta assertiva que toda regra que se localiza fora da moldura constitucional é imunidade tributária.

Já Paulo de Barros Carvalho definiu imunidade tributária como uma *“classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente características”*<sup>35</sup>.

Desse modo temos as seguintes características para as regras de imunidade:

1) É uma classe finita e imediatamente determinável. Temos uma quantidade definida em nossa Constituição de regras de imunidades tributárias.

2) De normas jurídicas. Estamos afastando aqui a ideia de que a imunidade possa ser representada por vedação tácita ou por princípio ontológico.

3) Contidas no texto da Constituição Federal. A imunidade é regra constitucional.

4) E que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno. A imunidade tem modal deôntico de proibição voltado aos legisladores infraconstitucionais.

5) Para expedir regras instituidoras que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. *A incompetência que a edição constitucional estipula evidentemente não há de sufocar por inteiro a atuação legiferante das pessoas investidas de personalidade política no campo tributário. O impedimento se refere apenas à instituição de tributos, com o que se evita sejam aquelas situações oneradas por via desse instrumento jurídico-impositivo*<sup>36</sup>.

Entendemos que Paulo de Barros Carvalho exprimiu de forma mais criteriosa a definição de imunidade tributária. Atentou que a imunidade tributária colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes; dirige-se ao legislador infraconstitucional para formar, juntamente com outros mandamentos constitucionais, o feixe de atribuições entre as pessoas investidas de poder político; é regra de estrutura que, colaborando com o desenho constitucional

---

<sup>35</sup> Direito tributário linguagem e método, p. 341.

<sup>36</sup> Direito tributário linguagem e método, p. 343.

da competência tributária das pessoas políticas da Federação, estabelece de modo expresso a incompetência dessas pessoas políticas para tributar certos fatos e situações objetivamente definidos. Mostra o ilustre jurista, que as imunidades tributárias são regras de estruturas e estão taxativamente explicitadas no Texto Magno, não cabendo ao legislador infraconstitucional nenhuma liberdade no sentido de editar novos enunciados veiculadores de normas jurídicas sobre a imunidade.

### **3.4 Norma de imunidade e norma de competência tributária: características comuns**

Para a construção da norma de competência tributária, a norma de imunidade tributária deverá ter atuado, visto que esta colabora na sua confecção, limitando ou desenhando o seu campo de abrangência. A norma de imunidade está fora dos limites da norma de competência tributária. Representa o outro lado da competência tributária e, como tal, têm como fundamento de validade a própria Constituição. Aqui temos a primeira característica comum a ambos os institutos.

Segundo Roque Antonio Carrazza<sup>37</sup>, a competência tributária caracteriza-se pela: privatividade ou exclusividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade. De igual forma, a norma de imunidade tem as mesmas características. Senão vejamos:

#### *I) Privatividade ou exclusividade.*

Competência: as pessoas políticas, no tocante à instituição de tributos, gozam de faixas tributárias privativas ou exclusivas, na medida em que é incondicional e absoluta, não cabendo à autoridade, a que é atribuída, consentir na sua usurpação, ou no seu exercício por outra autoridade.

Imunidade: a norma de imunidade tributária é dirigida, exclusivamente, a certas pessoas, bens ou situações.

#### *II) Indelegabilidade.*

---

<sup>37</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 485 e seguintes.

Competência: cada pessoa política recebeu da Constituição a sua competência tributária, que não pode delegar a terceiros, reforçando mais a noção de que as pessoas políticas não detêm o poder tributário, não podendo dele dispor.

Imunidade: a norma de imunidade tributária é personalíssima.

### *III) Incaducabilidade.*

Competência: o não exercício da competência tributária, ainda que por um tempo prolongado, não implica perda do direito de criar os tributos que lhe forem constitucionalmente conferidos.

Imunidade: o não exercício do benefício da imunidade tributária não acarreta a sua perda.

### *IV) Inalterabilidade.*

Competência: a competência tributária não pode ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém, mas tão-somente pelo Poder Constituinte.

Imunidade: a norma de imunidade não pode ser alterada pela pessoa que a recebeu.

### *V) Irrenunciabilidade.*

Competência: a pessoa política não pode renunciar, no todo, ou em parte, à competência tributária. Trata-se de direito indisponível.

Imunidade: por se tratar de direito indisponível não pode ser renunciado pela entidade beneficente de assistência social ou outra entidade que a detenha.

### *VI) Facultatividade.*

Competência: a pessoa política é livre para não exercer a sua competência tributária. Trata-se de decisão política que gravita na esfera de autonomia de cada pessoa política.

Imunidade: é facultada à pessoa beneficiada o seu não exercício.

Inferimos que privatividade, indelegabilidade, incaducabilidade, inalterabilidade, irrenunciabilidade e facultatividade são características comuns às normas de competência e imunidade tributária.



### 3.5 Norma de imunidade: características específicas

A norma de imunidade apresenta características próprias ou específicas que passamos agora a descrever. Podemos enunciá-las:

*I) As normas de imunidade tributária atuam juntamente com o poder tributário, mas em momento anterior ao exercício da competência tributária, estabelecendo, rigidamente, os limites de cada ente político para instituição de tributos.*

A imunidade colabora na elaboração do conteúdo da competência tributária de cada ente político. Por conta de a nossa Constituição ser rigidamente estabelecida, a atuação da norma de imunidade tributária acontece concomitante com o exercício do poder tributário pelo Poder Constituinte. O que é preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função quando relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem. Nesse sentido, elas são endógenas, em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhe delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para reduzir-lhes o âmbito de eficácia.

*II) Tutelam determinados direitos fundamentais e, por conseguinte, são veículos de valores constitucionais.*

As imunidades tributárias representam um dever de abstenção do Estado com referência a certos fatos, bens ou pessoas. A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos. “*Em conclusão, verifica-se que as imunidades tributárias, além de densificar em princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais*”<sup>38</sup>.

*III) Atuam de forma negativa, estabelecendo através de normas constitucionais a incompetência das pessoas políticas de direito interno.*

As imunidades tributárias são normas constitucionais que estabelecem proibições dirigidas aos legisladores das pessoas políticas de direito público interno.

---

<sup>38</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 83.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, quando nos deparamos com a associação dos modais (VO) – *proibido obrigar* – teremos achado a *afirmação ostensiva e peremptória de incompetência*, justamente o contrário daquelas outras (PO) – *permitido obrigar* – que atribuem poderes para legislar. Daí falar-se em normas que estabelecem a incompetência<sup>39</sup>.

Reunindo as características temos que as normas de imunidade tributária atuam juntamente com o poder tributário, mas em momento anterior ao exercício da competência tributária, estabelecendo, rigidamente, os limites de cada ente político para instituição de tributos, tutelando determinados direitos fundamentais e, por conseguinte, são veículos de valores, que atuam de forma negativa, estabelecendo através de normas constitucionais a incompetência das pessoas políticas de direito interno.

### 3.6 Imunidade e isenção

É comum encontrarmos na doutrina o estudo, em conjunto, das imunidades e das isenções tributárias e não raro os autores fazem questão de tentar demonstrar que os institutos têm similitudes. Ou seja, as definições são realizadas pela semelhança, traçam um paralelo que mostra os pontos comuns mantendo, ao mesmo tempo, suas peculiaridades. Ao que parece, a intenção é justificada pela inexistência do dever prestacional tributário.

Ocorre que a linha paralela não se sustenta tendo em vista que pouquíssimos são os pontos de convergência entre imunidade e isenção. Poderíamos sublinhar tão-somente três pontos em comum: a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; integrarem a classe das regras de estruturas; e tratarem de matéria tributária<sup>40</sup>.

As imunidades tributárias colaboram no desenho da competência tributária conferida aos entes políticos, pelas normas constitucionais e por atuarem em

---

<sup>39</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 342.

<sup>40</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 347.

momento anterior ao exercício da competência tributária não cuidam do problema da incidência tributária. As imunidades tributárias são regras consagradoras de direitos fundamentais, elaboradas por tempo indeterminado e representam verdadeiras cláusulas pétreas, cuja retirada do sistema somente pode ser dar pelo Poder Constituinte Originário. As imunidades tributárias possuem eficácia plena ou contida.

Temos, também, as chamadas imunidades ontológicas. Embora a pessoa manifeste capacidade econômica, falta-lhe aptidão para contribuir, posto que toda sua capacidade econômica deve ser vertida à consecução dos serviços que estão a seu cargo, cujos objetivos são semelhantes ao do Estado. Podemos exemplificar a imunidade recíproca e a imunidade de partidos políticos. As imunidades ontológicas não precisam estar expressas no entendimento, pois decorrem de princípios constitucionais.

Já as isenções tributárias são regras infraconstitucionais que impedem a atuação da hipótese ou consequente da regra-matriz de incidência tributária por ir de encontro a um ou mais elementos que a compõem. É óbvio que não pode haver supressão total do critério, porquanto equivaleria a destruir a regra-matriz, inutilizando-a como norma válida do sistema. O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente. A isenção opera como redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou do consequente da norma jurídica de incidência tributária. A regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos, de oito maneiras distintas; quatro pela hipótese e quatro pelo consequente, que são pela hipótese: 1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; 2) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento; 3) atingindo-lhe o critério espacial; d) atingindo-lhe o critério temporal. Pelo consequente: 4) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo; 5) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo; 6) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo; 7) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.

Com esses torneios, fica evidente que são categorias jurídicas distintas. Não mantêm qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de

fundamentação, salvo em termos muito oblíquos e indiretos, destarte, não podemos manter qualquer paralelismo entre as imunidades e as isenções tributárias.

### **3.7 As imunidades tributárias e os deveres instrumentais**

As imunidades previstas na Constituição Federal exoneram do pagamento de tributos os sujeitos passivos. Porém é preciso saber se a exoneração alcança os deveres instrumentais relacionados com o pagamento destes tributos. Entendemos que não. Os deveres instrumentais são as ferramentas colocadas à disposição da Administração Tributária para o acompanhamento dos seus desígnios tributários. São os liames concebidos para produzir o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção de tributos. É o dever de todos de prestar informações ao Poder Público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais e concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito etc., e, também, no que entende como atividade tributante que o Estado exerce<sup>41</sup>.

A Constituição não faz menção alguma a este assunto. Contudo, o disposto no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal determina a competência à lei complementar para estabelecer regras gerais de direito tributário. Referida lei complementar consiste no Código Tributário Nacional, sendo certo que, em seu artigo 9º, §1.º, prescreveu que a imunidade tributária não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que caibam a eles reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

Destarte, o Código Tributário Nacional, como meio hábil para disciplinar a questão, trouxe em seu artigo 9º, §1.º, a exigência do cumprimento dos deveres

---

<sup>41</sup> Curso de direito tributário, p. 321.

instrumentais pelas entidades beneficentes de assistência social como de sorte por todas entidades beneficiadas pelas normas imunizantes.

Trata-se de uma obrigação do sujeito passivo com o intuito de ter para com o Estado subsídios ao exercício da fiscalização e até mesmo para verificar o cumprimento dos requisitos da imunidade tributária por parte de algumas entidades sem fins lucrativos, tais como as entidades beneficentes de assistência social. O cumprimento de deveres instrumentais é ausente de valor econômico, embora possa representar um ônus financeiro ao sujeito passivo.

Não podemos olvidar de que entre as obrigações das entidades imunes também está a de recolhimento dos tributos retidos dos rendimentos por eles pagos ou creditados, bem como a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados. Isto porque, como já dito, a imunidade tributária não desobrigou as ditas entidades da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

### **3.8 Classificação das Imunidades**

#### **3.8.1 A importância da classificação**

A Constituição Federal contempla uma série de imunidades tributárias que podem ser classificadas de diversas formas, dependendo do ângulo que o intérprete venha a estudá-la.

A finalidade das classificações é sempre a de facilitar o estudo do seu objeto, ocasião em que as diferentes formas, sob as quais a figura em análise se apresenta, são agrupadas segundo um denominador comum.

Consiste a classificação em selecionar e reunir alguns tipos de imunidades, dadas as notas, características ou aspectos comuns que os especificam em face de outros. Todavia, sob diferentes ângulos de análise, uma imunidade determinada pode ser objeto de classificações diversas.

Trata-se, desta forma, de uma tarefa atribuída aos doutrinadores, razão pela qual não iremos encontrar nos textos de direito positivo as classificações, por exemplo, das espécies tributárias, das isenções, etc. No caso objeto do nosso estudo não é diferente, pois a Constituição Federal não classifica as imunidades tributárias, mas tão somente as elenca, cabendo aos doutrinadores agrupá-las segundo um denominador comum.

Assim, a nossa classificação das imunidades tributárias tem como ponto de partida a Constituição Federal, e nem poderia ser de outra maneira, pois se trata do veículo introdutor das normas jurídicas que versam sobre este instituto. Por fim, vale lembrar que não existem classificações certas ou erradas, mas, sim, aquelas que são úteis ou inúteis. Nesse passo, segue a classificação adotada.

### **3.8.2 Imunidades condicionadas e incondicionadas**

As imunidades são normas constitucionais que podem ser classificadas dentre as normas de eficácia plena ou dentre as normas de eficácia contida. Quando são normas de eficácia plena, são também conhecidas como imunidades incondicionadas, ou seja, independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Não há na Constituição nenhum requisito para que haja plena eficácia da norma imunizante. Como exemplo, cita-se a imunidade recíproca prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal.

Basta que a pessoa jurídica seja um ente federativo da administração direta (União/Estado/Município), suas autarquias e fundações para que seja vedada a instituição de tributos que a tenham como sujeito passivo da obrigação tributária. Não é preciso nenhum requisito. Basta tratar-se de um destes entes para que não haja o pagamento de imposto relacionado com suas rendas, patrimônios e serviços. Tem-se então uma norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata. Também são incondicionadas as imunidades que atingem o livro, o jornal, o periódico. Basta ser livro para ser imune. Basta ser jornal para ser exonerado do pagamento de impostos. A Constituição não traz qualquer possibilidade de vedação às imunidades previstas no artigo 150, inciso VI, alíneas “a”, “b” e “d”.

Quanto às taxas, a grande maioria é caso de imunidade incondicionada, uma vez que a plena eficácia não depende do concurso de nenhuma lei infraconstitucional. As exceções pairam sobre as certidões de nascimento e óbito, que só alcançam os reconhecidamente pobres (artigo 5º, inciso LXXXVI, alíneas “a” e “b”) e as pertinentes à assistência jurídica integral, que também só atingem os que comprovem insuficiência de recursos (artigo 5º, inciso LXXIV).

Já as normas de eficácia contida são aquelas que têm plena eficácia, mas uma lei infraconstitucional pode restringir seu âmbito de aplicação. Tem-se neste caso, as imunidades condicionadas, as quais dependem de uma integração legislativa para terem eficácia plena. A própria Constituição subordina esta eficácia à disposição legislativa infraconstitucional.

Como exemplo temos a prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, que prevê que para que as entidades nela previstas sejam imunes não basta serem aquelas entidades (partidos políticos, entidades de assistência social, sindicatos), é preciso também que não tenham fins lucrativos e que atendam requisitos estabelecidos em lei. Diante disso, a questão é identificar de que lei se trata, se nesta matéria os requisitos podem, indiferentemente, ser veiculados por lei complementar ou lei ordinária.

### **3.8.3 Imunidades genéricas e específicas**

As imunidades gerais ou genéricas são aquelas previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição, oponíveis às três ordens de governo que convivem na Administração, abrangendo todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas. Têm elevada carga axiológica, uma vez que cada uma delas pressupõe a materialização de valores constitucionalmente previstos.

Por outro lado, as imunidades específicas ou especiais são, como o vocábulo induz, circunscritas a um único tributo, dirigindo-se especificadamente a uma única pessoa política como destinatária. Os valores a elas agregados são mais

restritos do que os agregados às imunidades genéricas, por tratar-se de situações limitadas e especiais.

Como exemplo pode-se citar como genéricas:

- 1) recíproca: artigo 150, VI, "a", da Constituição Federal;
- 2) templos: artigo 150, VI, "b", da Constituição Federal;
- 3) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei: artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal;
- 4) livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão: artigo 150, VI, "d", da Constituição Federal.

Por sua vez, as específicas são:

- 1) quanto ao IPI: não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior: artigo 153, § 3º, III, da Constituição Federal;
- 2) quanto ao ITR: não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel: artigo 153, § 4º, inciso II, da Constituição Federal;
- 3) quanto ao ICMS;
  - 3.1) ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente ao IOF: artigo 155, §2.º, inciso X, alínea "c", c/c artigo 153, §5.º, da Constituição Federal;
  - 3.2) o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal;
  - 3.3) o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica: artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal;
- 4) o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção



de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil: artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal;

5) são isentas (trata-se de imunidade) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei, nos termos do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

### **3.8.4 Imunidades excludentes e incisivas**

As imunidades tributárias também podem ser classificadas conforme a abrangência da vedação.

A classificação em imunidades excludentes está reservada à tributação por um tipo de imposto e exclusão de outros. Como exemplo temos a imunidade prevista no artigo 153, §5º, que determina a incidência de Imposto sobre Operações Financeiras sobre o ouro, quando definido como ativo financeiro ou cambial e exonera da incidência do ICMS.

A imunidade incisiva prevê determinada situação na qual só pode haver incidência de algum imposto, excluindo os demais. O exemplo é o disposto no artigo 155, §3º, que diz que "à exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre telecomunicações, derivados de petróleo, combustível e minerais do País".

### **3.8.5 Imunidades objetivas, subjetivas e mistas**

Outra classificação das normas imunizantes está voltada para a forma de previsão ou maneira de sua incidência, determinando-se os efeitos da exoneração constitucional.

Como entende Roque Antônio Carraza<sup>42</sup> a imunidade tributária é sempre subjetiva, porque beneficia pessoas. Na teoria clássica as imunidades tributárias subjetivas ou pessoais são aquelas conferidas de acordo com a condição de

---

<sup>42</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 485.

determinada pessoa, atribuídas a sujeitos, em função da presença de elementos objetivos como o patrimônio, renda ou serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades beneficiadas ou delas oriundas, conforme prevê o artigo 150, §§ 2º e 4º, da Constituição Federal.

A imunidade subjetiva é atributo de personalidade jurídica de certos entes. As pessoas atingidas pelo direito da imunidade tributária subjetiva não têm capacidade tributária para figurar no pólo passivo do vínculo obrigacional decorrente de aplicações fiscais abrangidas pela norma inibidora.

Como exemplo de imunidades subjetivas temos a imunidade recíproca das pessoas políticas, autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; a imunidade dos templos de qualquer culto, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos e suas fundações, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Por seu turno, as imunidades objetivas ou reais estão relacionadas a determinados fatos, bens ou situações e versam sobre coisas, embora também beneficiem pessoas. Como exemplo, temos a imunidade tributária sobre livros, jornais e periódicos, e sobre o papel destinado à sua impressão, de acordo com a disposição do artigo 150, VI, “b” e “d”, da Carta Política.

Roque Antônio Carraza traça uma terceira classificação: a imunidade mista, que alcança a pessoa em função de sua natureza jurídica e relacionada a determinados fatos bens ou situações. O exemplo de imunidade mista é a casuística prevista no artigo 153, § 4º, inciso II, da Constituição Federal, que exonera o Imposto Territorial Rural sobre *“pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”*.

### **3.8.6 Imunidades ontológicas e políticas**

As imunidades ontológicas são reconhecidas de direito como resultado de um princípio constitucional, tendo a isonomia, em suas variadas manifestações, a ligação que identifica as imunidades de natureza ontológica, seja diante do princípio

da capacidade contributiva ou com efeito do princípio da autonomia das pessoas políticas.

A professora Misabel Derzi ensina que é imunidade ontológica a conferida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos. A imunidade é decorrente do relevante serviço público prestado e a ausência de capacidade contributiva de tais instituições, pois devem canalizar seus poucos recursos para a atividade fim. Devemos destacar que a ausência de capacidade contributiva não implica na ausência de capacidade econômica. As entidades de educação e de assistência social sem fins de lucrativos suas atividades estão voltadas para o atendimento de serviço público de alto alcance e relevo social, e mesmo que seu patrimônio ou renda tenha valores pecuniários consideráveis do ponto de vista econômico, isto não induz à capacidade contributiva, devendo ser considerado para efeito das imunidades tributárias o papel de caráter público desempenhado pelas instituições beneficiadas.

Quanto às imunidades políticas, estas são conferidas para prestigiar outros princípios constitucionais e podem beneficiar pessoas que têm capacidade contributiva. Como exemplo as imunidades dos templos, das entidades sindicais de trabalhadores, dos partidos políticos e suas fundações, dos jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

### **3.8.7 Imunidades explícitas e implícitas**

A regra geral do nosso ordenamento jurídico é a existência de normas exonerativas da incidência tributária de forma explícita, perfeitamente identificáveis no texto constitucional. As imunidades políticas, destacadas em linhas volvidas, são exemplos.

Quanto às imunidades implícitas, mesmo diante da inexistência de normas expressas que as alberguem, são buscadas de princípios do nosso sistema jurídico, sendo que seriam aquelas que decorrem de outros princípios constitucionais, valendo como exemplo típico a imunidade recíproca das pessoas políticas a qual, mesmo que não estivesse expressamente prevista em nosso direito positivo, seria parte

integrante do nosso Ordenamento Jurídico, eis que decorrente do princípio federativo tão prestigiado pela nossa Constituição Federal.

Por fim, aderimos à conclusão que afirma que o rol de imunidades – explícitas ou implícitas – é taxativo, por constituir situações de intributabilidade cujo desenho deve ser exaurido no plano constitucional, sendo perfeitamente possível a identificação de suas hipóteses.

### **3.9 Sinopse do capítulo**

Imunidade tributária é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

A norma de imunidade tributária colabora na construção da norma de competência tributária, desenhando o seu campo de abrangência. Embora a norma de imunidade atue em momento anterior à norma de competência, ambos os institutos são paralelos, revestindo-se de características comuns: I) privatividade ou exclusividade; II) indelegabilidade; III) incaducabilidade; IV) inalterabilidade; V) irrenunciabilidade; e VI) facultatividade.

Por outro lado, a norma de imunidade tributária apresenta características próprias ou específicas: I) A norma de imunidade tributária atua juntamente com o poder tributário, mas em momento anterior ao exercício da competência tributária, estabelecendo, rigidamente, os limites de cada ente político para instituição de tributos; II) Tutela determinados direitos fundamentais e, por conseguinte, é veículo de valores constitucionais; III) Atua de forma negativa, estabelecendo através de normas constitucionais a incompetência das pessoas políticas de direito interno.

Não existe similitude entre a imunidade e a isenção, salvo a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema, integrarem a classe das regras de estruturas e tratarem de matéria tributária.

A imunidade é, por natureza, norma constitucional, enquanto a isenção é norma legal, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional. A norma imunizante situa-se no plano da definição da competência tributária, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do exercício da competência tributária. As imunidades tributárias são cláusulas pétreas. A isenção pode ser revogada por lei.

As entidades imunes estão obrigadas ao cumprimento dos deveres instrumentais, por força do artigo 9º, §1º do Código Tributário Nacional que prescreveu que a imunidade tributária não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

As classificações são de suma importância para a atividade cognoscível, na medida em que, ao elaborar divisões segundo um denominador comum, ajudam o operador do direito no estudo do seu objeto. As imunidades podem ser objeto de várias classificações.

## CAPÍTULO IV – TEORIA DOS VALORES E A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 4.1 Definição de valor

A teoria dos valores é a condição necessária para o implemento da tarefa que nos cabe, pois as imunidades tributárias somente se justificam se buscarmos os valores que as inspiram. A relação existente entre a imunidade tributária e os valores constitucionais é bastante expressiva, tendo em vista que os preceitos imunizantes aparecem como limites materiais impostos ao Estado, para a proteção de certos direitos fundamentais (valores), de modo que não há como separar o estudo das imunidades fiscais da teoria dos valores.

Toda regra de imunidade concentra em si uma diretiva, um limite aos órgãos estatais que desempenham atividade tributária. Ao ser aplicada pelo operador do direito, visa dar eficácia aos valores constitucionalmente albergados, para garantir os direitos fundamentais<sup>43</sup>.

Como não poderia ser diverso, a atividade exegética aplicada às normas jurídicas imunitórias, mormente a interpretação com caráter vinculante empreendida pelo administrador e pelo órgão judicial, deve ser guiada pelo dado axiológico inerente ao “dever-ser”, na busca incessante do caráter teleológico que esses comandos normativos desejam preservar.

Sendo o direito um objeto cultural construído pelo homem, porquanto objetiva um determinado fim, não é possível separá-lo dos valores. Em que sentido, porém, devemos entender o “valor” para o direito?

Tércio Sampaio Ferraz Jr entende que valores são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa<sup>44</sup>. Onde houver direito haverá o elemento axiológico. Para o eminente mestre Paulo de Barros Carvalho ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais acontecimentos serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o

---

<sup>43</sup> Tributação e Imunidade dos chamados “Livros Eletrônicos”. In: Imunidade Tributária do Livro Eletrônico, p. 76.

<sup>44</sup> Introdução ao estudo do direito, p. 111.

legislador emite um juízo de valor, de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla. Outro tanto se diga no que atina ao modo de regular conduta entre os sujeitos postos em relação deôntica. As possibilidades são três e somente três: obrigatória, permitida ou proibida. Os modais “obrigatório” e “permitido” trazem a marca de um valor positivo, porque revelam que a sociedade aprova o comportamento prescrito, ou mesmo o tem por necessário para o convívio social. Caso o functor escolhido seja o “proibido”, fica nítida a desaprovação social da conduta, manifestando-se inequívoco valor negativo. Vê-se que o valor está na raiz mesma do dever-ser, isto é, na sua configuração lógico-formal<sup>45</sup>.

Valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. Podemos dizer que é a não-indiferença de alguma coisa relativa a um sujeito ou a uma consciência motivada. É uma relação entre o sujeito dotado de uma necessidade qualquer e um objeto ou algo que possua qualidade ou possibilidade real de satisfazê-lo.

Para Raimundo Bezerra Falcão, o valor é, efetivamente, toda força que, partida do homem, é capaz de gerar no homem preferência por algo. Aquilo que, não obstante nascido no espírito humano, é apto a acionar nesse mesmo espírito, como que de revés e quase simultaneamente, os mecanismos admiráveis da adesão, do aplauso, da aceitação ou do afeiçoamento, mas não necessariamente da afeição ou do afeto, entendidos numa conotação sentimental, romântica. É que o valor pode até provocar repulsa, desde que o ser humano de onde parta a repulsa esteja tocado pela aceitação de um valor que se choque com aquilo que lhe é posto, que seja contrário àquilo que está sendo repulsado<sup>46</sup>. Para o mestre valor gera preferência. Propiciar escolha não é o objeto da preferência ou da escolha. Será, no máximo, a causa que leva a que, em relação ao objeto, se dê a escolha. Se quiséssemos dar uma configuração mais clara a tudo quanto temos dito, poderíamos asseverar, sem muita elegância estilística, que

---

<sup>45</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 174-175.

<sup>46</sup> Hermenêutica, p. 20.

valor é aquele objeto do conhecimento que provoca a objetivação do bem, também visto como objeto do conhecimento, ou, ainda, no sentido de criação do conhecimento que valorá<sup>47</sup>.

Valor é um vínculo que se institui entre o agente do conhecimento e o objeto, de tal forma que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com indiferença, atribuindo-lhe qualidades positivas ou negativas. O valor está no ser humano, no sujeito cognoscente. O valor está no homem que é ser-geratriz: gera preferência, propicia a escolha, ditando a conduta a ser tomada.

#### **4.1.1 Características do valor**

Para Miguel Reale<sup>48</sup> os valores se caracterizam por: 1) bipolaridade: onde houver valor haverá um desvalor; 2) implicação recíproca: os valores positivos e negativos se implicam mutuamente; 3) referibilidade: significa que o valor implica sempre uma tomada de decisão do ser humano perante alguma coisa, a que está referido; 4) preferibilidade: entidades vetoriais apontando para uma direção determinada, para um fim, e denunciando, com isso preferibilidade; 5) incomensurabilidade: os valores não são passíveis de medição; 6) tendência à graduação hierárquica: os valores exprimem a inclinação de se acomodarem em ordem escalonada, quando se encontram em relações mútuas, tomando como referência o mesmo sujeito axiológico; 7) objetividade: os valores requerem sempre objetos da experiência para neles assumir em objetividade. Não se revelam sem algo que os suporte e sem uma ou mais consciência às quais se refiram. A objetividade é consequência da particular condição ontológica dos valores; 8) historicidade: os valores vão sendo construídos na evolução do processo histórico e social, o que lhes dá o timbre de historicidade. Com efeito, os valores não caem do céu, mas vão sendo depositados, gradativamente, ao longo da trajetória existencial dos homens; 9) inexauribilidade: os valores sempre excedem os bens em que se objetivam. Mesmo que o belo seja insistentemente atribuído a uma obra de arte, sobrarão esse valor

---

<sup>47</sup> Ibidem, p. 21.

<sup>48</sup> Introdução à filosofia, p. 141.



estético para muitos outros objetos do mundo; 10) atributividade: aspecto relevantíssimo que enaltece o ato de valoração, deixando acesa a lembrança de que os valores são preferências por núcleos de significação ou centros significativos que expressam uma preferibilidade por certos conteúdos de expectativa.

Um valor sempre estará relacionado a um sujeito capaz de emitir um juízo, um juízo axiológico. Nessa esteira, tomamos o valor como um certo *quid* capaz de satisfazer as necessidades vitais e espirituais do homem, âmbito de uma dada coletividade que deseja preservar<sup>49</sup>.

Os valores jurídicos, enunciados em comandos prescritivos, fundamentam todo o sistema de direito positivo, apresentando as características alhures mencionadas. Onde houver direito, haverá, certamente, o elemento axiológico. A demonstração deste asserto não é difícil e pode ser feita com singelas lembranças das manifestações jurídicas, em pontos diversos da existência desse fenômeno.

Nesse sentido, Aires Barreto entende que as tipificações constitucionais dos fatos, pessoas ou bens sobre os quais as pessoas políticas não têm competência tributária, são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição, porque decorrentes de princípios nela própria consagrados<sup>50</sup>.

O legislador ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais as pessoas, fatos ou bens imunes à incidência de tributos, exerce uma preferência: recolhe um ou alguns, excluindo outros do espectro de abrangência da norma de imunidade tributária. Nesse instante, emite um juízo de valor, faz uma opção, o que desde já significa o exercício da função axiológica de quem legisla.

#### **4.1.2 Valor e o sistema de referência**

Os valores são sempre atribuídos pelo homem, quer pelo legislador, ao eleger fatos para compor a hipótese normativa e escolher relações para figurarem como correspondente consequência na causalidade jurídica, quer pelo aplicador do direito, ao interpretar as normas gerais e abstratas, os fatos alegados e provas

---

<sup>49</sup> Filosofia dos valores, p. 39-40.

<sup>50</sup> Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 11

apresentadas, fazendo-o a partir de suas vivências, de suas preferências, ainda que inconscientes, construindo com base na combinação desses fatores normas individuais e concretas.

Cada valor aponta a um fim específico, exigindo do sujeito cognoscente o ato de preferir um em vez de outro. Com tal ato valorativo, consistente na indicação das preferências, tem-se gradação hierárquica dos valores. Sendo assim, verificando o sujeito fatos diversos e contraditórios entre si, compete-lhe valorá-los, manifestando sua preferência por um ou alguns, em detrimento de outros que considere pouco convincentes. Esse processo proporciona a existência de uma hierarquia axiológica móvel.

Cabe destacar que a valoração, própria das condutas humanas, é determinada pelas máximas da experiência. As máximas da experiência são conhecimentos adquiridos pelo ser humano ao longo de sua vivência social ou profissional. Miguel Reale entende que os valores não são objetos ideais, modelos estáticos segundo os quais iriam se desenvolvendo, de maneira reflexa, as nossas valorações, mas se inserem, antes, em nossa experiência histórica, imanando-se com ela<sup>51</sup>.

As regras da experiência, como também são denominadas, integram princípios gerais, construídos a partir da observação dos fenômenos físicos ou do comportamento corrente dos homens e, como tais, servem de apoio para efetuar a valoração das coisas. O homem que vive em sociedade, observando os acontecimentos e passando por experimentos diversos, utiliza-se deste arcabouço cultural para valorar.

Daí podemos afirmar que a hierarquia dos valores é variável de pessoa, para pessoa tendo em vista as regras da experiência ou máximas da experiência que diferem de pessoa para pessoa conforme sua referência do mundo.

## **4.2 O conflito de valores constitucionais**

Os valores encontram-se classificados através de um sistema hierarquizado, levando-se em consideração as máximas da experiência de cada sujeito,

---

<sup>51</sup> Introdução à Filosofia, p. 141.

daí a sua característica de “graduação hierárquica” e, nesse sentido invocamos as lições de Miguel Reale: “toda sociedade obedece a sua tábua de valores, de maneira que a fisionomia de uma época depende da forma como seus valores se distribuem ou se ordenam”<sup>52</sup>. Essa graduação também é encontrada nos valores jurídicos protegidos pela Carta Suprema, que são distribuídos em níveis distintos conforme o grau de preferência do sujeito e alterada à medida em que houver modificações nas preferências de valores, sendo certo que o intérprete do direito deverá atentar-se a essa hierarquia para verificar qual deverá prevalecer.

Diferentemente das colisões entre normas, os conflitos envolvendo valores apresentam meios de resolução mais simplificados, onde um valor deverá ceder ante outro. Nesse passo, a solução para o conflito não se dá no plano da validade, mas, sim, no plano da prevalência, sendo certo que o valor de maior peso deverá prevalecer sobre o outro.

Entendemos que os valores são inerentes ao homem (objeto cultural). As coisas, inclusive as normas jurídicas, não têm um valor em si, independente da ação ou apreciação humana. Os valores são sempre atribuídos pelo homem, quer pelo legislador, ao eleger fatos para compor a hipótese normativa e escolher relações para figurarem como correspondente consequência na causalidade jurídica, quer pelo aplicador do direito, ao interpretar as normas gerais e abstratas, os fatos alegados e provas apresentadas, dispensável a partir de suas vivências, de suas preferências, ainda que inconscientes, construindo, com base na combinação desses fatores, normas individuais e concretas. Os valores são objetos culturais e são reais, posto que têm existência no tempo e no espaço.

Cada valor aponta a um fim específico, exigindo do sujeito cognoscente o ato de preferir a um em vez de outro, pois como anota Miguel Reale, o fim não é senão um valor enquanto racionalmente reconhecido como motivo determinante da conduta.

Com tal ato valorativo consistente na indicação das preferências tem-se a gradação hierárquica dos valores, processo que proporciona a existência de uma hierarquia axiológica móvel.

Cabe destacar que a valoração, própria das condutas humanas, é

---

<sup>52</sup> Introdução à Filosofia, p. 144.

determinada pelas máximas de experiência, que são conhecimentos adquiridos pelo ser humano ao longo de sua vivência social ou profissional.

As regras da experiência, como também são denominadas, integram princípios gerais, construídos a partir da observação dos fenômenos físicos ou do comportamento corrente dos homens e, como tais, servem de apoio para efetuar a valoração.

O homem que vive em sociedade, observando os acontecimentos e passando por experimentos diversos, utiliza-se deste arcabouço cultural para valorar. Podemos então afirmar que a hierarquia dos valores é variável de acordo com o sistema de referência de cada ser humano.

O nosso texto constitucional alberga um número infindável de valores, veiculados ou não por normas principiológicas, introdutores de direitos e liberdades, os quais muitas vezes se encontram numa situação de conflito. Como não existem direitos absolutos, porque o absoluto é ficção, caberá ao operador do direito emitir um juízo axiológico de preferibilidade de um valor em face do outro, de acordo com o sistema de referência.

Ou seja, sempre que houver uma peleja entre valores constitucionalmente assegurados, caberá ao interprete “preferir” um em detrimento do outro, levando em consideração as particularidades da situação factual em questão e o espírito do texto constitucional, aqui considerado como um todo sistêmico. Falamos em intérprete, quando se discute cientificamente o conflito de valores, porém diante de um caso concreto será a autoridade competente que irá decidir prescritivamente qual valor deverá imperar.

Todas as normas jurídicas, mormente as carregadas axiologicamente, devem estar em consonância com os demais valores inseridos no sistema jurídico. O espírito humano, ao transformar o texto jurídico (suporte físico) em norma jurídica mediante a interpretação deverá ser guiado para a máxima satisfação do interesse público, dentro da razoabilidade fixada no próprio sistema normativo.

O princípio jurídico da razoabilidade tem sido compreendido, a par de outros significados, como o veículo introdutor de valores tendentes a operacionalizar o

funcionamento do Estado democrático do direito, instrumentalizador do princípio da igualdade.

Parte-se de pressuposto de que todos os cidadãos detêm os mesmos direitos e obrigações, donde o estabelecimento de qualquer tratamento diferenciado fica jungido a certas situações hermeticamente garantidas pela Carta Magna.

#### **4.3 Os direitos fundamentais tutelados pela imunidade tributária**

Cabe-nos, agora, investigar a forte ligação existente entre as normas de imunidade e os direitos fundamentais, ou seja, os valores consagrados em nossa Constituição, instituídos de acordo com o sistema de referência de nosso Legislador Constituinte, bem como de sua respectiva preferibilidade, ou seja, porque entendeu que deveria tutelar alguns direitos através das normas de imunidades tributárias em detrimento de outros.

As normas de imunidade tributária visam proteger certos valores constitucionais em face do exercício do poder de tributar. Regina Helena Costa entende que as normas imunizantes operam como instrumentos que são utilizados para tutelar outros direitos fundamentais. Representam direitos e garantias de outros direitos. *“Ilustre-se o afirmado com as liberdades de pensamento, consciência e religião, assim como as referentes à opinião e à expressão, as quais devem ser exercidas sem que entraves de natureza tributária possam apequená-las (art. 5.º, IV, VI e IX da Constituição Federal)”*<sup>53</sup>.

Direitos fundamentais, garantias e imunidades são expressões que apresentam sentidos diversos, existindo, no entanto, entre eles pontos de contato. As imunidades tributárias são garantias constitucionais de efetivação dos direitos fundamentais, mas com estes não se confundem. As imunidades tributárias tutelam os direitos fundamentais, que carregam os valores que o Legislador Constituinte elegeu em nossa Constituição.

As normas de imunidade tributária são autênticos instrumentos jurídicos de proteção e garantia de certos valores insertos nas normas constitucionais (direitos

---

<sup>53</sup> Imunidade tributária teoria e análise da jurisprudência do STF, p 85.

fundamentais). A partir dessa assertiva, conclui-se que as normas que veiculam os preceitos imunitários não se identificam com os direitos fundamentais que pretendem proteger, visto que apenas aparecem como instrumentos de proteção desses valores – direito subjetivo de defesa. No entanto, não podemos deduzir que as imunidades tributárias não são direitos. As imunidades tributárias são regras jurídicas, regras estas que conferem às pessoas imunes o direito subjetivo de não se submeterem ao fenômeno da tributação. Esse direito subjetivo, por sua vez, aparece como instrumento para a garantia de implementação dos valores assegurados pelo constituinte originário.

Para uma melhor compreensão, nada mais salutar do que a identificação de tais valores no texto constitucional. Como bem assevera Diva Malerbi: *“O exame das situações descritas pelo art. 150, VI, da Constituição Federal, como imunes revela que elas representam valores prestigiados, protegidos, consagrados, pela ordem constitucional e, por serem decorrentes de princípios fundamentais e essenciais à definição e concepção do Estado brasileiro, servem como instrumentos para assegurar a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais valores”*<sup>54</sup>.

A imunidade prevista no art. 5º, XXXIV, da Constituição Federal, por exemplo: trata-se da imunidade tributária de taxas, que visa garantir o direito fundamental de petição e o direito à obtenção de certidões em repartições públicas<sup>55</sup>.

Já a imunidade recíproca introduzida no sistema constitucional tributário pelo art. 150, VI, “a”, visa instrumentalizar o princípio federativo (art. 1º, da Constituição Federal) e da autonomia dos Municípios (art. 18, 29, 30, e 31, da Constituição Federal). Não é outra a lição de Aliomar Baleeiro, ao asseverar que *“a sobrevivência de três órbitas governamentais autônomas, inerentes ao nosso sistema federativo, levou a Constituição brasileira a inscrever de maneira expressa, em seu texto, o princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de Direito Público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, poderá exigir imposto*

<sup>54</sup> Imunidade Tributária. In: Imunidades Tributárias – Pesquisas Tributárias, Nova Série – 4, p. 70.

<sup>55</sup> “Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...) XXXIV – são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal”.

sobre o patrimônio, as rendas e os serviços da outra”<sup>56</sup>. Não podemos olvidar de citar a passagem do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade 939 em que afastou o artigo 2º, §2º, da Emenda Constitucional 03/93, posto que a referida emenda tentou afastar a imunidade recíproca, dizendo que não se aplicaria o IPMF às imunidades de impostos previstas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

*“A Constituição do Brasil, ao institucionalizar o modelo federal de Estado, perfilhou, a partir das múltiplas tendências já positivadas na experiência constitucional comparada, o sistema do federalismo de equilíbrio, cujas bases repousam na necessária igualdade político-jurídica entre as unidades que compõem o Estado Federal. Desse vínculo isonômico, que parifica as pessoas estatais dotadas de capacidade política, deriva, como uma de suas consequências mais expressivas, a vedação dirigida a cada um dos entes federados de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e os serviços, uns dos outros. A imunidade tributária recíproca consagrada pelas sucessivas Constituições republicana brasileiras representa um fator indispensável à preservação institucional das próprias unidades integrantes da Federação.”*<sup>57</sup>

Por outro giro, a imunidade dos templos religiosos (art.150, VI, “b”, da Constituição Federal) tem o objetivo de salvaguardar o direito fundamental da liberdade religiosa e das práticas de cultos religiosos (art. 5º, VI, da Constituição Federal).

Já a imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais e das instituições de educação e assistência social (art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal) visa reafirmar, respectivamente, o princípio democrático (atuação político-partidário), uma vez que os partidos políticos são “instrumentos de governo”, mantidos para exercer atividade exclusivamente com fins públicos; a representação trabalhista; e as

---

<sup>56</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 234.

<sup>57</sup> ADI 939/DF, rel. Min. Sydney Sanches, j. 15.12.1993, DJ 18.3.1994, p. 5165.

atividades filantrópicas e caritativas, exercidas sem fins lucrativos e, portanto, sem capacidade contributiva<sup>58</sup>.

A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”, da Constituição Federal) que visa instrumentalizar o direito à liberdade de expressão, manifestação de pensamento (art. 5º, IV e IX, da Constituição Federal) e o direito de informar e ser informado, à medida que visa baratear os veículos difusores de cultura.

E, finalmente, a imunidade das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, §7.º, da Constituição Federal) que objetiva assegurar os direitos fundamentais relativos à saúde, à proteção e ao amparo à família, à maternidade, à infância e à velhice (artigos 196, 199, §1.º, e 203, da Constituição Federal)

Todas as estas imunidades objetivam resguardar os valores ínsitos em nossa Constituição de 1988. Estas imunidades não foram escolhidas aleatoriamente. Em realidade, elas representam o sistema de referência do Legislador Constituinte de 1988. Foram escolhidas entre diversos fatos sociais. Exercem, no plano da prevalência, hierarquia sobre outros valores consagrados na Constituição. Foram içadas a condição de verdadeiras guardiãs do sistema federativo, do princípio republicano e do princípio da isonomia.

Todos esses valores, deveras, representam direitos fundamentais, que deverão guiar a atividade tributária estatal, uma vez que os preceitos imunizantes almejam conferir maior efetividade a esses vetores axiológicos. Por essa razão, estamos certos de que as normas de exclusão fiscal têm força jurídica para vincular o exercício da atuação do Estado, em toda a sua dimensão.

#### **4.4 Sinopse do capítulo**

A relação existente entre a imunidade tributária e os valores constitucionais é bastante expressiva, visto que toda regra de imunidade concentra em si uma diretiva, um limite aos órgãos que desempenham atividade tributária. Ao ser

---

<sup>58</sup> Ibidem, p. 310-30.



aplicada pelo operador do direito, visa dar eficácia aos valores constitucionalmente albergados, para garantir os direitos fundamentais.

Estamos certos de que as imunidades não são efetivamente valores, mas limites impostos aos poderes públicos para a obtenção de um fim (direitos fundamentais).

A imunidade concentra em si uma diretiva, um limite aos órgãos estatais que desempenham atividade tributária. Os preceitos imunizantes são limites materiais impostos ao Estado, para a proteção de certos direitos fundamentais (valores). Valores são preferências por núcleos de significação. São centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa.

As imunidades tributárias não são efetivamente valores, mas limites impostos para a obtenção de um fim (valor), que objetivam instrumentalizar a efetividade de certos direitos fundamentais.

A solução para a colisão dos valores ou princípios não se resolve no plano de validade, mas, sim, no plano da prevalência. A valoração é determinada pelas máximas de experiência. As máximas da experiência são conhecimentos adquiridos pelo ser humano ao longo de sua vivência social ou profissional.

As imunidades tributárias não se confundem com os valores por elas protegidos (com os direitos fundamentais), mas constituem garantias para esses valores.

As normas de imunidade tributária visam proteger e garantir certos valores. A partir dessa assertiva, conclui-se que as normas que veiculam os preceitos imunitórios não se identificam com os direitos fundamentais que pretendem proteger, à medida que apenas aparecem como instrumentos de proteção desses valores – direito subjetivo de defesa.

## **CAPÍTULO V – SISTEMA JURÍDICO E A TEORIA DA NORMA JURÍDICA. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E A NORMA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

### **5.1 Sistema jurídico**

O termo sistema vem do grego *systema*, derivado *syn-istemi*, que significa o composto, o construído. Para Juan Manoel Terán “sistema es un conjunto ordenado de elementos según um punto de vista unitario”<sup>59</sup>.

Geraldo Ataliba explica que o caráter orgânico das realidades componentes do mundo que nos cerca e o caráter lógico do pensamento humano conduzem o homem a abordar as realidades que pretende estudar, sob critérios unitários de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa do reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário, integrado em uma realidade maior. Esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina *sistema*<sup>60</sup>.

Já Norberto Bobbio entende por “sistema” uma totalidade ordenada, um conjunto de entes entre os quais existe certa ordem. Para que se possa falar de uma ordem, é necessário que os entes que a constituem não estejam somente em relacionamento com o todo, mas também num relacionamento de coerência entre si<sup>61</sup>.

Para Paulo de Barros Carvalho sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema<sup>62</sup>.

Já nos ensinava Geraldo Ataliba que o conjunto de normas constitucionais de cada país se designa Constituição, sendo certo que as Constituições

---

<sup>59</sup> Filosofia del derecho, p. 146.

<sup>60</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 4.

<sup>61</sup> Teoria do ordenamento jurídico, p. 71.

<sup>62</sup> Direito tributário linguagem e método, p. 402.

formam os sistemas. Por sistema entendemos o conjunto unitário e ordenado de elementos em função de princípios coerentes e harmônicos<sup>63</sup>.

Hans Kelsen trata o sistema de normas como uma ordem na qual uma norma retira seu fundamento de validade de outra norma, e assim sucessivamente, até encontrar-se a norma fundamental, que funciona como vínculo e origem comum de todas as normas integrantes do sistema<sup>64</sup>.

Sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum. Se pudermos reunir os textos do direito positivo em vigor no Brasil, desde a Constituição Federal até os mais singelos atos infralegais, teremos diante de nós um conjunto integrado por elementos que se inter-relacionam formando um sistema. As unidades desse sistema são as normas jurídicas que se despregam dos textos e se interligam mediante vínculos horizontais (relações de coordenação) e liames verticais (relações de subordinação-hierarquia)<sup>65</sup>.

As normas jurídicas existem num universo de discurso que é o sistema de direito posto. As entidades mínimas dotadas de sentido deôntico completo. O direito posto há de ter um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários, circunstância que lhe garante desde logo a condição de sistema.

Surpreendido em seu significado de base, o sistema aparece como o objeto formado de porções que se vinculam debaixo de um princípio unitário ou como a composição de partes orientadas por um vetor comum. Onde houver um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada, teremos a noção fundamental de sistema.

Dentro de um sistema normativo são reconhecíveis diversos sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas. As normas constitucionais que versam sobre a matéria tributária formam o sistema (parcial) constitucional tributário. Este sistema compõe o sistema global, não pela sua soma, mas por sua conjugação recíproca, de maneira harmônica e orgânica.

---

<sup>63</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro, p. 3.

<sup>64</sup> Teoria pura do direito, *passim*.

<sup>65</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de direito tributário, p. 10.

### 5.1.1 Sistema de direito positivo e sistema da ciência do direito

O termo sistema contempla dois distintos corpos de linguagem, quais sejam: sistema de direito positivo e sistema da ciência do direito. São ambos distintos corpos de linguagem respectivamente com características próprias.

O sistema da ciência do direito se desenvolve sobre o discurso prescritivo (linguagem do direito positivo). Diferentemente do discurso prescrito regido pela lei da lógica deôntica, a linguagem do cientista do direito é eminentemente descritiva na qual se aplica a regra da lógica apofântica.

Nessa linha de raciocínio, adverte Paulo de Barros Carvalho que o exame concreto dos vários sistemas de direito positivo chama a atenção para a existência de lacunas e contradições entre as unidades do conjunto. É bem verdade que os sistemas costumam trazer a estipulação de critérios com o fim de eliminar tais deficiências, no instante da aplicação da norma jurídica. Todavia, em face dos dois preceitos contraditórios, ainda que o aplicador escolha uma das alternativas com base na primazia hierárquica (norma constitucional e infraconstitucional) ou na preferência cronológica (a lei posterior revoga a anterior), remanesce a contradição, que somente cessará de haver, quando uma das duas regras tiver sua validade cortada por outra norma editada por fonte legítima do ordenamento. Agora, se isso de fato ocorre nos diversos sistemas de direito positivo, não acontece no quadro sistemático da Ciência do Direito. Todavia, ciência requer a observância estrita da lei lógica da não-contradição, de modo que a permanência de dois enunciados contraditórios – A é B e A é não-B – destrói a consistência interior do conjunto, esfacelando o sistema. Logo, no plano científico, não devemos encontrar contradição entre as múltiplas proposições descritivas, a despeito de tais enunciados relatarem normas jurídicas algumas vezes antagônicas. O sistema da Ciência do Direito é isento de contradições. Por seu turno, o sistema de direito positivo abriga antinomias entre as unidades normativas, as quais somente desaparecem com a expedição de outras regras<sup>66</sup>.

Percebemos que a linguagem científica do direito ocupa a posição de

---

<sup>66</sup> Curso de direito tributário, p. 11.

metalinguagem ou linguagem de sobrenível do direito positivo. Está, portanto, a linguagem científica do direito positivo acima da linguagem do direito positivo, uma vez que sobre ela discorre.

A linguagem do direito positivo, por sua vez, é precisamente prescritiva, voltada a regular as condutas intersubjetivas no seio da sociedade, prescrevendo comportamentos, ao passo que a ciência do direito é eminentemente descritiva, relatando e ordenando o plexo de normas jurídicas válidas em nosso sistema de direito positivo. À ciência do direito aplicam-se as valências de verdade e falsidade (lógica alética ou apofântica). Ao direito positivo, válido ou não-válido (lógica deôntica).

Nesse passo, entendemos o sistema de ciência do direito como um corpo de linguagem de cunho descrito que tem por objeto o direito positivo, descrevendo-o, ordenando-o, declarando a sua hierarquia e fornecendo o seu conteúdo de significação.

Por sua vez, o sistema de direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas em um determinado tempo e espaço, objetivando regular as conjuntas intersubjetivas no seio de uma sociedade para realização de valores coletivos idealizados por uma determinada sociedade.

## **5.2 Norma fundamental**

O fundamento de validade de uma norma pode apenas ser a validade de uma outra norma. A norma que representa o fundamento de validade de outra norma é a norma superior. E é esse modelo piramidal com natureza hierárquica, que vincula as normas, que dá unicidade ao sistema.

Mas a indagação do fundamento de validade de uma norma não pode, tal como a investigação da causa de um determinado efeito, perder-se no interminável, tem que se encontrar numa norma que pressupõe como a última e a mais elevada. Como norma mais elevada, ela tem de ser pressuposta, visto que não pode ser posta por uma autoridade cuja competência teria de se fundar numa norma mais elevada. Uma tal norma, pressuposta como a mais elevada será aqui designada como norma

fundamental<sup>67</sup>, que constitui a unidade de uma pluralidade de normas enquanto representa o fundamento e a fonte de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.

A norma fundamental é a instauração do fato fundamental da criação jurídica e pode, nestes termos, ser designada como Constituição no sentido lógico-jurídico para distinguir da Constituição no sentido jurídico-positivo. Ela é o ponto de partida de um processo – do processo de criação do direito positivo. Ela própria não é uma norma posta pelo costume ou pelo ato de um órgão positivo, não é uma norma positiva, mas uma norma pressuposta, na medida em que a instância constituinte é considerada como a mais elevada autoridade.

Norberto Bobbio entende que o fato de essa norma não ser expressa não significa que não exista: a ela nos referimos como o fundamento subentendido da legitimidade de todo o sistema. Quando apelamos à Constituição para requerer a sua aplicação, alguma vez nos perguntamos o que significa juridicamente essa nossa apelação? Significa que consideramos legítima a Constituição porque foi legitimamente estabelecida. Se depois nos perguntarmos o que significa o ter sido legitimamente estabelecida, ou remontarmos ao decreto do governo provisório que se instalou na Itália em 25 de junho de 1944, e que atribuía a uma futura assembleia constituinte a tarefa de deliberar uma nova Constituição do Estado italiano, ou então acertarmos as teses da ruptura entre o velho e o novo ordenamento, não poderemos fazer outra coisa senão pressupor uma norma que impõe obediência àquilo que o poder constituinte estabelecer; essa norma fundamento, mesmo não-expressa, é o pressuposto da nossa obediência às leis que derivam da Constituição, e à própria Constituição<sup>68</sup>

Se quisermos conhecer a natureza da norma fundamental, deveremos, sobretudo, ter em mente que ela se refere imediatamente a uma Constituição determinada, efetivamente estabelecida, produzida através do costume, ou da elaboração de um estatuto, eficaz em termos globais, e mediatamente se refere à ordem coercitiva, criada de acordo com a Constituição, também eficaz em termos globais,

---

<sup>67</sup> Teoria pura do direito, *passim*.

<sup>68</sup> Teoria do ordenamento jurídico, p. 60.

enquanto fundamenta a validade da mesma Constituição e a ordem coercitiva de acordo com ela criada.

A função desta norma fundamental é fundamentar a validade objetiva de uma ordem jurídica positiva, isto é, das normas postas através de atos de vontades humanas, de uma ordem coercitiva globalmente eficaz. Assim, a norma cuja validade é afirmada na premissa maior legitima o sentido subjetivo do ato de comando, cuja existência é afirmada na premissa menor, com o seu sentido objetivo.

A norma fundamental não é uma norma querida, é apenas uma norma pensada, mas logicamente indispensável para a fundamentação da validade objetiva das normas jurídicas positivas. Como a norma fundamental é o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem jurídica, ela constitui a unidade na pluralidade destas normas.

O princípio de que uma norma de uma ordem jurídica é válida até a sua validade terminar, por um outro modo determinado, ou através desta mesma ordem jurídica ou até ser substituída pela validade de uma outra norma desta ordem jurídica é o princípio da legitimidade.

À modificação da norma fundamental segue-se a modificação dos fatos a serem interpretados como a criação e aplicação de normas jurídicas válidas. A norma fundamental refere-se apenas a uma Constituição que é efetivamente estabelecida por um ato legislativo ou pelo costume e que é eficaz. Uma Constituição é eficaz se as normas postas de conformidade com ela são globalmente aplicadas e observadas.

Dado o caráter dinâmico do direito, uma norma somente é válida, porque foi produzida de uma determinada maneira, isto é, da maneira determinada por outra norma, norma essa fundamental, pois originária. Esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela.

A ordem jurídica é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da relação de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, até chegar à norma fundamental pressuposta – fundamento último. Dessa forma, o sistema é escalonado e piramidal, privilegiando uma visão de unicidade das normas jurídicas.

### 5.3 Norma jurídica

Kelsen descreve normas jurídicas como sendo atos de conduta humana e que serão aplicadas e observadas também por atos de conduta humana. São mandamentos, comandos, imperativos que enunciam que, de conformidade com o sentido de uma ordem jurídica, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir gerando consequências determinadas pelo mesmo ordenamento.

As normas jurídicas atribuem direitos e deveres, prescrevendo condutas ou modo de agir ideal dos sujeitos de direito. Toda norma jurídica possui uma hipótese e um consequente, regidos pelo princípio da imputação ou implicação.

No mundo do “ser”, a natureza é uma determinada ordem de coisas que estão ligadas por uma relação de causa e efeito, denominada causalidade. Já no mundo do “dever-ser”, onde a sociedade se insere, temos a ordem normativa de conduta humana, que regula a relação entre as pessoas e o princípio aplicado é o da imputação, em que dada uma hipótese implica uma consequência.

Na teoria da imputação há uma analogia com a teoria da causalidade no que tange ao pressuposto e à consequência, ou seja, a proposição liga elementos. Na teoria da causalidade há uma relação de causa/efeito. Exemplo: se aquecer o metal há a dilatação. Dizemos então se “A”, então “B”. Já no princípio da implicação, aplicável às relações intersubjetivas, dizemos que se “A”, então deve ser “B”. A norma jurídica exprime a conexão da hipótese com o suposto pela cláusula dever-ser.

Designa-se como imputação a ligação de pressuposto e consequência expressa na proposição jurídica com a palavra “dever-ser”. Imputável é aquele que pode ser punido pela sua conduta, isto é, aquele que pode ser responsabilizado por ela.

A forma verbal em que são apresentados os princípios da causalidade e da imputação é um juízo hipotético no qual um determinado pressuposto é ligado a uma determinada consequência. Porém o sentido da ligação é diferente.



O princípio da causalidade afirma que quando é “A”, “B” também é (ser). O princípio da imputação, por sua vez, afirma que quando “A” é, “B” deve ser. Exemplo: quando alguém comete algum crime deve ser punido. Na causalidade o pressuposto é a causa e a consequência, o efeito, que é expresso em lei natural. De acordo com o princípio da imputação, o pressuposto e a consequência são produzidos pelos homens. É uma norma posta pelos homens, expressa pelo dever-ser.

Na causalidade, toda causa concreta pressupõe como efeito outra causa, e todo efeito concreto deve ser considerado como causa de um outro efeito, de tal modo que a cadeia é interminável.

Já na imputação existe um ponto terminal. Exemplo: o pressuposto a morte pela Pátria é imputada a consequência veneração da memória do morto, mas esta não tem necessariamente de ser também o pressuposto a que sejam atribuídas novas consequências.

Nesse passo, quando o homem pratica uma conduta e esta conduta, segundo a lei moral/jurídica, é interpretada como pecado ou como ato ilícito é imputado um castigo ou consequência do ilícito. Esta imputação encontra o seu ponto terminal na conduta do homem. A questão da responsabilidade, portanto, está ligada, essencialmente, à retribuição, ou seja, retribuição é imputação da pena ao ilícito; da penitência ao pecado, da recompensa ao mérito.

Este é o verdadeiro significado da ideia de que o homem é livre. Significa que ele é o ponto terminal de uma imputação apenas possível com base nessa ideia normativa. Diz-se que o homem é livre, pois não está sujeito à lei da causalidade. Assim, o homem é responsável, capaz de imputação moral/jurídica, porque é livre ou tem vontade livre, ou seja, não está submetido à lei causal, o homem livre é responsável pela sua conduta podendo ser recompensado pelo seu mérito, ou podendo ser punido pelo seu crime.

Kelsen estreita suas ideias na estrutura das normas jurídicas, dirigindo-se a estas normas jurídicas como conteúdo de sentido. O pensamento kelseniano descreve que a norma jurídica provoca no homem um pensamento jurídico (dever-ser). Uma vez descumprida aquela conduta deverá ser imputada ao sujeito uma sanção.

#### **5.4 Norma primária e norma secundária**

O dever-ser é concebido como uma ordem de coerção. Atos de coerção são atos executados mesmo contra a vontade de quem por eles são atingidos e, em caso de resistência, punidos com o uso da força física. Mas a ação/omissão que forma a condição (pressuposto) de um ato de coerção representa o fato designado como ilícito ou delito. O ato de coação representa a consequência do ilícito, denominada de sanção.

No direito positivo, não há mal em si, mas necessariamente o direito positivo tem que estatui-lo. Ou seja, “nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege”. Trata-se de consequência do positivismo jurídico. O ilícito aparece como um pressuposto de uma norma de coação, e não como negação ao direito. O ilícito está dentro do direito. O ilícito juridicamente só pode ser concebido como direito.

Quando dizemos que devemos nos conduzir de certa maneira, apenas afirmamos que esta conduta está estatuída numa norma (norma primária). O não cumprimento deste mandamento é fato jurídico de outra norma (norma secundária).

A norma secundária tem em seu antecedente o descumprimento do mandamento pela norma primária, e em seu suposto uma sanção. A norma jurídica para ser completa é composta pela norma primária que estatui o mandamento, a ordem de conduta, e pela norma secundária, que estabelece na sua hipótese o descumprimento do consequente da norma primária e prescreve a respectiva sanção. Sem norma secundária não há mandamento, não há norma jurídica. É condição da existência da norma jurídica a sanção, posto que, em não sendo cumprido o consequente da norma primária, imprescindível à existência do poder jurídico de restabelecer a situação mediante aplicação de sanção ao caso concreto, como reação contra a violação do dever.

#### **5.5 Norma de imunidade tributária**

Imunidade é norma de estrutura expressa apta a prescrever regras de incompetência tributária às pessoas de direito público interno. Deduzimos que por ser regra de incompetência tributária necessariamente está contida na Constituição. É

regra negativa, na medida em que atribui a certos sujeitos imunes o direito subjetivo de não serem onerados pelo tributo.

Como norma de estrutura ela estabelece determinados limites materiais às pessoas políticas de direito constitucional interno, contribuindo na constituição da competência tributária de cada uma, de tal modo que o legislador infraconstitucional do respectivo ente não poderá extrapolá-lo.

A norma de imunidade tributária colabora na construção da norma de competência tributária, prescrevendo às pessoas jurídicas de direito público interno a proibição de tributar fatos e sujeitos suficientemente determinados.

Em relação à legislação infraconstitucional, a norma de imunidade tributária também impõe requisitos para a sua observância e, nesse passo, podemos inferir que ela está localizada no topo de pirâmide e exerce hierarquia sobre as demais normas jurídicas.

Na linha de pensamento de Hans Kelsen é crível asseverar que as normas que dizem respeito à instituição de tributos, as normas gerais em matéria tributária bem como todas as demais normas infraconstitucionais buscam fundamento de validade também na norma de imunidade tributária.

### **5.5.1 Autopoiese da norma de imunidade tributária**

Etimologicamente, a palavra deriva do grego “autos” (“por si próprio”) e “poiesis” (“criação”, “produção”). Significa inicialmente que o sistema é construído pelos próprios componentes que ele constrói. Define-se, então, o sistema jurídico como sistema autopoietico, tendo em vista que em seu interior há normas jurídicas de produção, transformação e destruição das próprias normas jurídicas que, através de suas interações, regeneram e realizam continuamente essa mesma rede de processos, constituindo-a como unidade concreta no espaço em que se encontra. Trata-se de um sistema homeostático, caracterizado pelo fechamento na produção e reprodução de suas normas jurídicas.

Assim, autopoiese é a reprodução de um elemento (norma jurídica) do sistema jurídico a partir dos elementos que compõem esse mesmo sistema. Aqui reside

o conceito de autopoiese. É relevante mencionar que este conceito tem a sua origem na teoria biológica de Maturana e Varela. Nessa perspectiva, formula-se que um sistema jurídico constitui elementos de que é composto através dos elementos por meio de operação circular, fechada e redundante, utilizando-se para tanto o ambiente interno do sistema jurídico.

Mas as normas jurídicas não são uma criação transcendental, o direito se autorregula, o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, o direito é autopoietico. Essas normas que regulam sua produção são denominadas regras de produção, de formação, ou de transformação de normas, posto que o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele. Não são metassistemáticas. Apesar de constituírem um nível de metalinguagem (uma linguagem que diz como fazer para criar novas estruturas de linguagem) inserem-se dentro do sistema.

Dessa forma, as normas de imunidade tributária representam autênticas regras, que estabelecem o modo como vai se operar a autopoiese do sistema jurídico, colaborando no desenho normativo da competência tributária dos entes políticos. Paulo de Barros Carvalho, citando filósofo finlandês von Wright, entende que as manifestações que exprimem as imunidades tributárias incluem-se no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. São as “normas de ordem superior”, cujo conteúdo se expressa por “atos normativos”.<sup>69</sup>

Construídas essas premissas, entendemos que as normas de imunidades tributárias trabalham na construção dos limites objetivos da competência tributária dos sujeitos detentores do direito subjetivo de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos, ou seja, que têm o condão de regular o sistema jurídico.

---

<sup>69</sup> Direito tributário, linguagem e método, p. 330.

São autênticas normas de estruturas, de transformação ou alteração. As normas de imunidades tributárias são regras autopoiéticas do sistema jurídico.

### **5.5.2 Modal deôntico da norma de imunidade tributária**

A norma de imunidade tributária elegeu certas pessoas que, por sua própria natureza, ou em relação aos seus bens ou em função de certas situações que estejam relacionadas, sequer praticam o fato jurídico tributário, estando, por conta disso, exoneradas do pagamento de tributos.

Assim, de um lado, temos o sujeito imune detentor do direito subjetivo de não ser submetido à tributação. O direito subjetivo do sujeito imune é verdadeiro direito fundamental de não ser submetido à tributação, pois o Poder Constituinte entendeu que aquelas pessoas, bens ou situações devem ser exonerados da tributação, por representarem valores consagrados no Texto Constitucional.

A violação deste direito subjetivo implica violação de um direito fundamental. Como toda cara de uma moeda tem-se a coroa, todo direito implica de outra parte um dever; à pessoa política de direito público interno foi imposta a proibição de obrigar, ou seja, tem o dever jurídico de não exercer atividade tributante incidente sobre os imunes.

A força prescritiva da imunidade tributária é tão forte que é capaz de estabelecer um campo, uma área onde os entes políticos são incompetentes para o exercício de sua faculdade de instituição de tributos.

A norma de imunidade tributária contribui com outras normas constitucionais para o estabelecimento das linhas divisórias da competência tributária e, como tal, também estabelece a incompetência das pessoas políticas à instituição de tributos sobre pessoas, bens ou situações imunes.

A imunidade, como norma jurídica que é, tem em seu modal deôntico a proibição de obrigar. As pessoas políticas estão proibidas de exercer o poder de instituir tributos sobre as pessoas imunes.

Devemos destacar que a imunidade por se tratar de norma de estrutura, de alteração ou transformação é voltada para as pessoas políticas, através de seus

órgãos legislativos, que são os únicos competentes para realizar o processo legislativo tributário com caráter de originalidade.

Por esta razão que as imunidades tributárias são normas constitucionais que estabelecem a vedação da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de instituírem tributos sobre as pessoas imunes. A competência tributária já nasce limitada por conta das normas de imunidades que preveem a impossibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação.

As regras imunizantes ao estabelecerem o direito subjetivo às pessoas imunes impõem às pessoas políticas de direito constitucional interno o dever jurídico modalizado pelo functor deôntico de proibido obrigar, ou seja, o poder legiferante fica impedido de criar regras que instituem tributos sobre certas situações, bens ou pessoas imunes.

Paulo de Barros de Carvalho decifra a composição deôntica das normas de imunidade: *“Se as reduzirmos ao mínimo simbólico, vamos nos deparar, iterativamente, com a combinação (VO) – “proibido obrigar” – fazendo entrever que o constituinte estatui uma vedação que inibe o legislador ordinário de regular específicas matérias. Aquele que comanda (legislador constitucional) firma a proibição de que o destinatário da regra (o legislador infraconstitucional) discipline certas situações, obviamente para tolher o surgimento de vínculos jurídico-tributários”*<sup>70</sup>.

Observamos a presença de modais deônticos combinados dois a dois, de tal arte que o Poder Constituinte *proíbe* o legislador ordinário da pessoa política de direito constitucional interno de criar normas introdutoras de *obrigação* do pagamento de tributos aos sujeitos imunes.

### 5.5.3 Norma de imunidade tributária: proibição forte e proibição fraca

As proibições inseridas nas normas de estrutura possuem duas formas bem distintas em nosso sistema. A pessoa política de direito público interno está

---

<sup>70</sup> Ibidem, p. 336-337.

proibida de editar normas jurídicas quando assim a Constituição determinar, v.g. são as normas de imunidade tributária que estabelecem regras de incompetência das pessoas políticas. Existe também o impedimento implícito dessas pessoas políticas editarem normas quando o Poder Constituinte não conferir competência tributária ao referidos entes. A não outorga de competência tributária pelo Constituinte é obstáculo tão poderoso quanto a vedação expressa, tudo por conta do princípio ontológico de que “aquilo que não está permitido está proibido”, plenamente aplicável nas relações de direito público, bem como em função do fechamento e rigidez do nosso sistema constitucional tributário<sup>71</sup>.

O Poder Legislativo dos entes políticos não pode extrapolar os limites de sua competência tributária, seja mediante violações a normas expressas (imunidade tributária) seja editando normas sem fundamento de validade constitucional.

Estamos diante de dois modos de proibição, a expressa e a implícita, cabendo destacar que a primeira é em número finito e determinável, ao passo que as implícitas são infinitas, contemplando todas as situações que se encontram fora daquelas delimitadas objetivamente pelas normas de competência tributária. Denomina-as de proibição forte (expressa) e proibição fraca (implícita).

Ambas as proibições impedem o exercício do poder legiferante no que tange à instituição de tributos, de modo que não teríamos nenhum empecilho de denominar a proibição forte, em matéria tributária, de norma de imunidade.

No entanto, as proibições fracas não são normas jurídicas e, como tal, não podem ser entidades como uma forma de imunidade tributária, essas, sim, normas jurídicas expressas contidas na Constituição da República.

Somente as proibições fortes (vedações expressas) têm natureza jurídica de norma jurídica. O comando que imuniza ingressa no universo do direito positivo por intermédio de uma autêntica norma jurídica, entendida a expressão na plenitude do seu significado lógico. E a vedação tácita, implícita ou oblíqua, proibição fraca que é, não entra no ordenamento como conteúdo de regra jurídica e por isso não pertence à região normativa do direito positivo, por intermédio de uma autêntica norma jurídica”. Uma é norma jurídica (proibição forte), a outra, não (proibição fraca).

---

<sup>71</sup> Sistema constitucional tributário brasileiro, *passim*.

#### 5.5.4 Norma de imunidade tributária: esquema lógico

Devemos nesse momento, através dos conhecimentos lógicos, formalizar a norma primária de imunidade tributária da seguinte forma:  $D[p \rightarrow (S'RS'')]$ .

O “D” representa o modal deôntico dever-ser que é próprio das normas jurídicas. O dever-ser é o prescritor das normas jurídicas, que impõe determinada conduta, é o mandamento. No caso da norma de imunidade tributária o modal deôntico será sempre a proibição de obrigar.

Já o signo “p” representa o antecedente da norma de imunidade tributária, a situação hipotética da norma primária.

O símbolo “ $\rightarrow$ ” é o conectivo lógico relacional, cuja obrigação é fazer a implicação entre o antecedente e o conseqüente da norma primária de imunidade tributária. É o que Kelsen denominou de relação de imputação.

Ocorrida a situação fática prevista do antecedente deve ser uma determinada conduta entre os sujeitos de direitos.  $(S'RS'')$  representa o conseqüente da norma jurídica primária, em que se estabelece uma relação jurídica entre dois sujeitos (ativo e passivo) relacionados a um objeto.

Esta relação jurídica pode ser representada da seguinte forma:  $S'-O-S''$ . Sujeito ativo ( $S'$ ) tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo ( $S''$ ) que tem o dever jurídico de cumprir com o objeto. O sujeito ativo ( $S'$ ) é o poder constituinte e o sujeito passivo ( $S''$ ) são os órgãos legislativos das pessoas jurídicas de direito constitucional interno que, por sua vez, estão proibidos de obrigar, através de comandos normativos, as pessoas imunes ao pagamento de tributos.

#### 5.5.5 Norma secundária: descumprimento da norma de imunidade

Já expressamos que toda norma jurídica para ser completa deve prever uma sanção. Não há norma jurídica sem sanção. Kelsen denomina a norma



sancionatória de norma secundária. Uma vez descumprida a norma jurídica primária, incorreremos na norma secundária que corresponde à aplicação de uma sanção.

O sistema jurídico permite aplicação de uma sanção pelo descumprimento de um mandamento legal. Não há norma jurídica sem sanção, e este ato coativo consiste justamente no emprego da força, se necessário, para fazer valer a norma primária.

Como vimos, a norma primária de imunidade tributária estabelece o dever jurídico aos entes federativos consistente na proibição de estabelecer mediante lei a incidência de tributos sobre as pessoas imunes. Esta proibição de obrigação, em contrapartida, gera direito subjetivo às pessoas imunes de não serem obrigadas ao pagamento de tributos sobre os fatos e bens prescritos na norma de imunidade tributária.

Com ocorrência do ato ilícito consistente no descumprimento da norma primária de imunidade tributária deve haver a constituição de uma relação jurídica sancionatória (norma jurídica secundária), cujo objeto é a expulsão dessa norma jurídica que está a obrigar as pessoas imunes ao pagamento de tributos sobre os fatos e bens prescritos na norma de imunidade tributária do sistema jurídico. Estamos aqui diante do descumprimento de uma norma constitucional. Temos, então, que o sistema jurídico prevê como consequência sancionatória do descumprimento da norma primária de imunidade tributária a invalidade do produto legislativo.

Por óbvio que essa expulsão do sistema jurídico deve ser realizada por quem detém a competência para produzir linguagem suficientemente apta. Logo, sempre que falarmos em invalidade como sanção, devemos entender a possibilidade de retirada da norma jurídica pela autoridade competente. Convém destacar que o produto legislativo que venha violar a norma de imunidade tributária está, em realidade, a violar norma constitucional.

O descumprimento da norma primária de imunidade tributária somente pode ocorrer através de outra norma jurídica, produzida pelos entes políticos detentores de competência tributária, que venham estabelecer a incidência de tributos sobre pessoas imunes. Violada a norma primária de imunidade tributária caberá ao Poder Judiciário reconhecer que o produto legislativo pelos entes federados transgrediu

a norma de imunidade e aplicar a norma de secundária sancionatória. A norma sancionatória terá o condão de expulsar do sistema a norma jurídica que afrontou a regra jurídica de imunidade tributária. Podemos esquematizar a norma secundária da seguinte forma:

Hipótese: dado o fato violação da proibição imposta às pessoas políticas internas de direito constitucional de não criarem obrigações tributárias sobre pessoas imunes.

Consequente: deve ser a declaração de inconstitucionalidade pelo Poder Judiciário e por conseguinte a expulsão do sistema jurídico do produto legislado que estabeleceu a incidência de tributos sobre as pessoas imunes. Somente mediante linguagem competente é possível expulsar do sistema jurídico a norma jurídica violadora do preceito imunitório. Sem a linguagem suficiente capaz de invalidar a norma jurídica violadora da regra de imunidade, esta continua válida e eficaz.

No caso o Poder Judiciário deverá expedir norma jurídica que terá o condão de determinar a invalidação da norma inconstitucional. Através de outra regra normativa, construída pelo Órgão Jurisdicional, será declarada a violação da norma primária de imunidade tributária e será aplicada a sanção consistente na expulsão da norma violadora do sistema jurídico. A partir dessa linguagem expedida por sujeito competente, a norma violadora da regra de imunidade será expulsa do sistema (sanção).

Destarte podemos apresentar a norma secundária de imunidade tributária nos seguintes termos:  $D[-(S'RS'') \rightarrow (S'''RS')]$ . Temos que  $-(S'RS'')$  representa a conduta violadora da prescrição de norma primária que consiste na proibição de os entes federados estabelecerem legislação que obrigue as pessoas imunes ao pagamento de tributos.  $\rightarrow$  representa o conectivo lógico cuja função é fazer a relação de implicação entre o antecedente e o consequente normativo. Por fim, temos a relação jurídica  $(S'''RS')$  estabelecida entre o Estado-juiz ( $S'''$ ) e a pessoa política de direito constitucional interno ( $S'$ ) que criou a lei obrigando as pessoas imunes ao pagamento de tributos. O objeto dessa relação jurídica é expedição de linguagem suficientemente capaz de determinar a expulsão do sistema jurídico de norma jurídica, produzida por  $S'$ , violadora da regra de imunidade.

## 5.6 Sinopse do capítulo

Sistema normativo é o conjunto unitário e ordenado de normas, em função de uns tantos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, coordenados em torno de um fundamento comum. Dentro de um sistema normativo são reconhecíveis diversos sistemas parciais, a partir de perspectivas materiais diversas, e assim temos o sistema tributário, que compõe o sistema global.

O sistema normativo comporta dois corpos distintos de linguagem: sistema de direito positivo e sistema da ciência do direito. O sistema da ciência do direito se desenvolve através de uma linguagem descritiva, cujo objeto é o sistema de direito positivo, regido pelas regras da lógica apofântica. Já o sistema de direito positivo é eminentemente prescritivo sob a perspectiva da lógica deôntica.

O sistema de direito positivo possui natureza piramidal, em que uma norma busca fundamento de validade em norma hierarquicamente superior, até se atingir a norma última denominada norma fundamental. Ela é o ponto de partida do processo de criação do direito positivo.

A ordem jurídica é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas. A sua unidade é produto da relação de dependência que resulta do fato de a validade de uma norma, que foi produzida de acordo com outra norma, até chegar à norma fundamental pressuposta – fundamento último.

As normas jurídicas atribuem direitos e deveres, prescrevendo condutas ou modo de agir ideal dos sujeitos de direito. Toda norma jurídica possui uma hipótese e um consequente, regidos pelo princípio da imputação ou implicação. Designa-se como imputação a ligação de pressuposto e consequência expressa na proposição jurídica com a palavra “dever-ser”.

A norma jurídica para ser completa é composta da norma primária que estatui o mandamento, da ordem de conduta e pela norma secundária, que estabelece na sua hipótese o descumprimento do consequente da norma primária e prescreve a respectiva sanção.

A imunidade é norma de estrutura expressa apta a prescrever regras de incompetência tributária das pessoas de direito público interno. É regra negativa, na medida em que atribui a certos sujeitos imunes o direito subjetivo de não se onerado pelo tributo. Como norma de estrutura estabelece determinados limites materiais às pessoas políticas de direito constitucional interno, contribuindo na constituição da competência tributária de cada uma.

A norma de imunidade tributária tem em seu modal deôntico a proibição de obrigar. As pessoas políticas estão proibidas de exercer o poder de instituir tributos sobre as pessoas imunes. Trata-se de uma proibição da edição de comandos normativos que tributem pessoas, bens ou situações imunes.

## **CAPÍTULO VI – IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E A LEI COMPLEMENTAR**

### **6.1 Imunidade tributária e a natureza do papel desempenhado pela lei complementar**

Imunidade tributária e lei complementar estão umbilicalmente interligadas por quanto que a imunidade, quando passível de regulação, será sempre por esse veículo, *ex-vi* do artigo 146, inciso II da Constituição Federal.

A lei complementar está descrita na Constituição Federal em seu artigo 69. O que a diferencia da lei ordinária é o seu processo de aprovação que necessita de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional, bem como pelo fato de que disciplina matérias expressa ou implicitamente indicadas na Constituição.

Entendemos que não há hierarquia necessária entre lei complementar e lei ordinária posto que ambas retiram o seu fundamento de validade diretamente da Constituição Federal. Falamos em hierarquia necessária porque, eventualmente, ela pode se verificar. É o que ocorre com as normas gerais em matéria tributária. A lei ordinária tributária busca o fundamento de validade no Código Tributário Nacional (recepcionado pela Constituição de 1988 com *status* de lei complementar).

A doutrina distingue a hierarquia em material e formal. A primeira ocorre quando a lei ordinária busca fundamento de validade diretamente da lei complementar. Nesse caso, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária.

Sob o prisma formal, cabe à lei complementar dispor sobre a elaboração, redação, alteração ou consolidação das leis, nos termos do artigo 59, parágrafo único, da Constituição Federal, que veio consagrar a hierarquia formal da lei complementar.

Na esfera tributária, o artigo 146, inciso II, combinado com o artigo 24, inciso I, e respectivos parágrafos da Constituição Federal regularam a matéria, determinando à lei complementar estabelecer as normas gerais no âmbito da legislação concorrente, inclusive sobre o direito tributário. Por sua vez, o artigo 146 prescreveu à lei complementar tratar sobre conflitos de competências entre pessoas políticas,

regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não podemos olvidar de mencionar o duelo das correntes tricotômicas e dicotômicas quanto à natureza da lei complementar. A primeira entende que cabe à lei complementar três funções: (1) dispor sobre normas gerais de direito tributário; (2) sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; (3) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A segunda defende que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária as quais, por sua vez: (1) disporão sobre conflitos de competência entre as pessoas políticas; e (2) regularão as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Normas gerais determinam o caminho, os objetivos e os valores que deverão observar as pessoas jurídicas de direito público ao instituírem os tributos. Nesse caso, entendemos que as normas gerais exercem dúplice função. São responsáveis em equacionar os conflitos decorrentes de competência tributária entre as pessoas políticas, já que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercem concorrentemente o poder de tributar. E, também, às normas gerais em matéria tributária foi atribuída a função de limitar, de impor os requisitos, de estabelecer o arcabouço jurídico para o poder de tributar.

Nesse passo, não parece razoável estabelecer uma tríplice função à lei complementar quando, em verdade, ao estabelecer normas gerais, necessariamente, estará regulando conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Não há como desvencilhar das normas gerais de direito tributário, os conflitos de competência e as limitações constitucionais.

Esta dúplice função está ínsita nas normas gerais de direito tributário. Interpretação em contrário tende a valorizar em demasia a literalidade do texto constitucional e induzir o intérprete de que a lei complementar desempenha uma tríplice função em matéria tributária.

Certo que cabe à lei complementar estabelecer os requisitos da imunidade tributária, nos termos do artigo 146, inciso II da Constituição Federal, mas não menos certo que a lei complementar não poderá estabelecer requisitos que venham

criar óbice e restringir os entes que a Constituição quer que sejam alcançados pelo benefício fiscal.

A Constituição prescreveu como requisito para a imunidade tributária do artigo 195, §7º da Constituição Federal que seja entidade beneficente de assistência social, sem fins lucrativos. Não poderá a lei complementar estabelecer requisitos outros. Poderá apenas versar sobre alguns requisitos que decorram de princípios constitucionais ou mesmo desdobramentos dos requisitos já estabelecidos pela Constituição.

Considerando que o Código Tributário Nacional tem natureza de lei complementar<sup>72</sup>, coube ao artigo 14 do Código Tributário Nacional estabelecer os requisitos da imunidade tributária, requisitos estes com natureza de normas gerais voltadas à consecução do benefício fiscal. Dita o artigo 14 do Código Tributário Nacional os aspectos que, uma vez atendidos pelos beneficiados, terão direito subjetivo à desoneração tributária.

## **6.2 Requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional**

O artigo 14 do Código Tributário Nacional, ao regulamentar a norma constitucional de imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social, trouxe os requisitos intrínsecos necessários à sua concessão, quais sejam:

*“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;*

*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.*

---

<sup>72</sup> O artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias recepcionou a Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, com status de lei complementar.

*§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.*

*§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.”*

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também em atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.

As atividades imunes configuram-se de interesse público, pois são atividades que, em suas essências, não constituem exploração econômica, são despidas de capacidade contributiva. Essa conjugação de fatores, interesse público e inexistência de capacidade econômica ao pagamento de tributos, acarreta a exoneração de impostos em regra constitucional.

O que se tem que ponderar é que ao interpretarmos este preceito, não se pode esvaziar o conteúdo imunitório conferido às entidades de educação e assistência social previstas na Constituição Federal. Devemos lembrar que as imunidades não protegem pessoas ou coisas, mas sim valores constitucionalmente garantidos, em razão de sua elevada função social.

As normas competentes para disciplinar questões relacionadas às limitações constitucionais ao poder de tributar incorrem em lei complementar, conforme previsto no artigo 146 da Constituição Federal.

Assim, a lei complementar, ao regular as limitações ao poder de tributar, deve restringir-se a aplicar os preceitos da Constituição, sem restringir ou ampliar a abrangência do preceito imunitório. Não poderá a lei complementar estabelecer requisitos que não fez o Texto Constitucional. Deverá o legislador complementar



atentar-se ao arcabouço constitucional, não podendo inovar nessa matéria. Poderá apenas a lei complementar estabelecer requisitos que decorram de princípios constitucionais ou mesmo preceitos que sejam desdobramentos de requisitos já estabelecidos constitucionalmente.

Analisando o artigo 14 do Código Tributário Nacional não restam dúvidas que este apenas tem efeito declaratório sobre o disposto na Constituição, não inovando a matéria disciplinada. Da mesma forma, é importante dizer que tais requisitos podem ser modificados tão somente por lei complementar, face à previsão constitucional que só ela é habilitada a disciplinar esta matéria. E, nesse passo, determinou o referido artigo os seguintes requisitos: i) proibição da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; ii) obrigatoriedade da aplicação integral de suas rendas no País; iii) aplicação dos recursos em suas finalidades essenciais; iv) obrigatoriedade de manutenção de escrituração das receitas e despesas;

### **6.2.1 Proibição da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas**

Para que haja o gozo da imunidade é essencial que não seja efetuada divisão de resultados obtidos pela entidade sem fins lucrativos. Isso porque, havendo divisão de resultados, caracteriza-se a atividade como lucrativa. Sendo lucrativa, há a presença de capacidade contributiva no sujeito passivo. Havendo capacidade contributiva faz-se necessária a tributação, excluindo a entidade do benefício da imunidade. Também é importante lembrar que havendo divisão de lucros, a entidade, explorando atividade econômica, tem que se equiparar às entidades da iniciativa privada em geral, não podendo gozar de privilégios fiscais que a estas não são estendidos. Do contrário, gozando dos privilégios, estaria ocorrendo concorrência desleal, pois sem a carga tributária a entidade imune poderia ofertar aos seus consumidores produtos com preços inferiores aos do mercado.

No entanto, não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a

que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros<sup>73</sup>. Todo trabalho prestado deve ser remunerado, desde que a remuneração seja compatível com o valor de mercado.

Não é justo que um dirigente que dedique tempo integral à administração de uma entidade sem fins lucrativos não seja remunerado pelos serviços prestados. Não podemos olvidar que há entidades sem fins lucrativos com elevado grau de complexidade administrativa, com centenas e até milhares de funcionários, que necessitam que profissionais altamente competentes para administrá-las.

Da mesma forma estará afastada a imunidade se houver remuneração exorbitante aos seus dirigentes, fora dos padrões de mercado, o que ficará caracterizada distribuição de patrimônio, renda ou lucro de forma simulada.

Resumindo, é vedado a quem cria a entidade visar lucro como também beneficiar-se pessoalmente das rendas ou patrimônio da instituição. Não há que se falar em trabalho sem remuneração. Todos devem receber salário ou *pro-labore* de acordo com a atividade exercida. Mas, de igual forma, não pode haver a divisão de resultados auferidos pela entidade.

Também é incorreto falar que a entidade não pode ter saldo positivo em sua conta corrente decorrente da cobrança na prestação de serviços, pois ela deve ter saldo positivo para que se mantenha ativa. Este saldo, por sua vez, deve ser aplicado tão somente nas próprias finalidades da entidade, visando ao aprimoramento da mesma.

Ressalte-se que o fato de a instituição sem fins lucrativos cobrar dos alunos que tem condições de pagar pelos serviços prestados não restringe seu direito à imunidade. Toda entidade necessita de recursos para sobreviver e é cediço que as receitas decorrentes de doações não são suficientes para atender as necessidades financeiras dessas entidades.

Isso porque, em nenhum momento a norma imunizante impôs às entidades sem fins lucrativos a ausência de remuneração pelos serviços como condição para o gozo do benefício. Não é preciso que a entidade não aufera receitas, até porque

---

<sup>73</sup> Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, p. 313.

sem receita não há como manter a instituição. Mas, sim, basta que tais receitas sejam revertidas às finalidades essenciais.

A instituição sem fins lucrativos pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para esta imunidade é que estas rendas e o recebimento pela prestação de serviços sejam aplicadas integralmente no País, para as respectivas finalidades. Se a lei fala em aplicação destas rendas no País é porque admite a existência dos serviços prestados por estas entidades e a consequente contraprestação por aqueles.

A lei não veda a cobrança pela prestação de serviços de ensino e saúde por estas entidades, por exemplo. O que a lei proíbe é que as receitas advindas desta prestação sejam distribuídas ou remetidas para fora do País, ou seja, a lei exige que estas receitas sejam aplicadas integralmente nas finalidades institucionais da entidade sem fins lucrativos.

Tais entidades colaboram com o Estado ao suprir suas deficiências no setor educacional e de da saúde, por exemplo. Se, apenas para argumentar, as entidades particulares não gozassem de imunidade, somente pelo fato de os seus serviços não serem gratuitos, jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado.

Havendo o preenchimento dos requisitos exigidos pela lei, o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres que contribuem para a educação são alcançadas pela imunidade.

A imunidade das entidades sem fins lucrativos é condicionável. Somente fará jus à imunidade a entidade que aplicar integralmente os recursos em suas finalidades institucionais, sem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplicando integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e, ademais, se mantiver escrituração de suas receitas e despesas em livros capazes de demonstrar a sua exatidão.

A exoneração tributária atinge as rendas, patrimônio e serviços relacionados aos objetivos institucionais previstos em seus estatutos. Observe-se que na hipótese de existir nos atos constitutivos qualquer hipótese de distribuição patrimonial ou de suas rendas a qualquer título estará descaracterizada a finalidade social de entidade assistencial, não terá direito à imunidade, se sujeitando à tributação.

Pensamos que a expressão “sem fins lucrativos”, utilizada pelo legislador constitucional, careça da cientificidade. Entendemos que as entidades referidas na Constituição Federal podem apresentar *superávit*<sup>74</sup>, ou seja, não necessariamente para usufruírem da imunidade tributária devem ser “sem fins lucrativos”<sup>75</sup>, ou melhor dizendo ausentes de superávit.

Qualquer instituição para se manter necessita de recursos financeiros para sobreviver. O que importa no caso presente não é o fato de auferir receitas, mas, sim, a forma como deve aplicar os recursos financeiros. E aqui o §4.º do art. 150 da Constituição Federal apresenta importância ímpar ao estabelecer que a imunidade prevista na alínea “c” compreende somente os recursos auferidos e aplicados em suas finalidades essenciais. Assim, requisito essencial é a aplicação irrestrita e integral dos recursos financeiros nas finalidades institucionais da entidade.

A não distribuição de qualquer parcela de seu patrimônio ou de sua renda, bem como a aplicação, no País, de seus recursos na manutenção de seus objetivos institucionais são desdobramentos do requisito prescrito no art. 150, §4.º da Constituição Federal.

Não podemos deixar de esclarecer, neste item, que receitas outras advindas de atividades não descritas em seus estatutos sociais, tais como receitas de aplicação financeira, receitas decorrentes de alugueres, receitas de sorteios, desde que aplicadas integralmente em suas finalidades institucionais, devem também ser contempladas pela regra da imunidade tributária.

Os requisitos estabelecidos nos incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional objetivam conferir o benefício fiscal apenas às entidades que não distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas a título de lucro ou não confirmem aos seus diretores qualquer participação no seu resultado, tendo em vista que estas exigências caracterizam a ausência de capacidade contributiva. No entanto,

---

<sup>74</sup> As regras contábeis entendem como adequado o uso da expressão “superávit” a fim de diferenciar da expressão “lucro”, mais utilizada para sociedades empresárias com finalidade lucrativa.

<sup>75</sup> Tal fato nos faz lembrar passagem do livro do Professor Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, 17.ª edição, página 4, em que afirma que a linguagem do legislador é uma linguagem técnica, o que significa dizer que se assenta no discurso natural, mas aproveita em quantidade considerável palavras e expressões de cunho determinado, pertinentes ao domínio das comunicações científicas. Mas, por força do regime democrático e da autêntica representatividade de diversos setores da comunidade social, não raro deparamos no Texto Constitucional com erros, impropriedade, atecnia, deficiências e ambiguidades que os textos apresentam.

não podemos confundir ausência de capacidade contributiva com a existência de *superávit*, necessário e indispensável para a melhor realização de seus fins.

### **6.2.2 Obrigatoriedade de aplicação integral das rendas no País**

De outro giro, a determinação do inciso II do artigo 14 exige que inexistam nas instituições descritas na Constituição Federal remessa de lucros para o exterior. Assim, é condição para o gozo da imunidade que os resultados advindos de sua atividade sejam aplicados integralmente no interesse do País.

Não gozará da imunidade o partido organizado no Brasil para restauração da monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao catolicismo, a associação voltada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser produzido e realizado no Brasil<sup>76</sup>.

O enunciado do artigo 14, inciso II do Código Tributário Nacional nada mais é que o desdobramento da norma constitucional imunizante que incentiva a criação e a manutenção de entidades privadas sem fins lucrativos que desempenhem atividade de interesse público, não raro fazendo as vezes do Estado, auxiliando o Poder Público no cumprimento de suas finalidades essenciais. Mas para que esse objetivo ocorra em toda a sua magnitude faz-se imprescindível haver o aproveitamento integral dos recursos no País.

Por fim, não podemos deixar de mencionar que o fato da entidade importar equipamentos não induz ao raciocínio de que a mesma está remetendo recursos para fora do País. Sendo o aparelho utilizado em suas finalidades institucionais não só estará cumprindo o seu papel social como também a referida operação é imune ao imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados e os impostos sobre circulação de mercadorias. As mercadorias, uma vez adquiridas, integram o patrimônio da entidade e pelo fato de manterem ligação direta com a atividade por ela desenvolvida é de se reconhecer a imunidade sobre esta operação.

---

<sup>76</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 315.

### 6.2.3 Aplicação dos recursos em suas finalidades essenciais

O artigo 150, §4º da Constituição Federal prescreve que as vedações à incidência de impostos nas alíneas “b” e “c”, do artigo 150, inciso VI da Constituição Federal compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades sem fins lucrativos. Questão que se levanta é saber se as receitas decorrentes de aluguéis, aplicações financeiras, comercialização de bens de sua fabricação são albergadas pela imunidade tributária.

Temos os que defendem que estas receitas não são decorrentes da finalidade essencial da entidade e conseqüentemente não podem ser contempladas pela imunidade tributária, por força do artigo 150, §4º da Constituição Federal. No entanto, este entendimento parece-nos não coadunar com a finalidade da norma constitucional de imunidade tributária. Pensamos que as receitas ou rendimentos auferidos pelas entidades sem fins lucrativos decorrentes de locação de bens móveis ou imóveis, prestação de serviços, venda de bens decorrentes de sua fabricação artesanal como meio de sua subsistência devem se enquadrar na hipótese de incidência da norma de imunidade tributária.

Não raro estamos diante de entidade cujo objeto social é fonte de despesas e não de recursos, sendo necessária uma fonte de renda para fazer frente às despesas proporcionadas pelo objeto social da entidade. Podemos exemplificar uma creche que atende famílias extremamente carentes e, por consequência, a única fonte de renda decorre da venda de bordados e salgados fabricados na própria creche. É óbvio que nesse caso, sendo os recursos aplicados nas finalidades institucionais da creche, deve a referida receita ser imune a incidência de impostos e contribuições sociais.

Não obstante, considerando que os bens produzidos por estas entidades imunes são artesanais, como meio de subsistência, inexistindo organização empresarial que seja suficientemente caracterizadora de ameaça as empresas que objetivam lucro, não inferimos qualquer violação ao princípio da livre concorrência ou abuso do poder econômico.

Referidas entidades imunes sequer fazer concorrência ao mercado. Os bens ou serviços são produzidos para fazer frente a suas despesas, com objetivo de sobrevivência. Não apresentam estrutura empresarial com objetivo de lucro, mas produzem apenas para manutenção de seus objetivos institucionais.

#### **6.2.4 Obrigatoriedade da manutenção da escrituração das receitas e despesas**

Os deveres instrumentais apresentam autonomia em face da relação jurídica tributária em sentido estrito. Muito embora não exista para a entidade imune o dever jurídico de recolher aos cofres públicos certa pecúnia a título de tributo, em razão da imunidade ou isenção, subsiste o dever de prestar informações, escriturar livros fiscais, emitir notas fiscais, etc. Podemos afirmar que, determinando à entidade imune a prática de dever instrumental, a lei objetiva comprovar a existência dos requisitos apenas para a constatação ou verificação do direito respectivo.

Assim, o cumprimento do dever instrumental é pressuposto para o desfrute da imunidade tributária pela entidade que detém este direito. Cabe à referida entidade o ônus de comprovar o preenchimento dos requisitos estabelecidos na Constituição e na lei complementar. O dever de manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão é uma proteção para a própria entidade imune, que poderá utilizar tais documentos como prova do preenchimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Em havendo por parte das entidades exatidão nas informações, o requisito do inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional é imprescindível para atestar o direito subjetivo das entidades sem fins lucrativos à imunidade tributária.

### **6.3 Sinopse do capítulo**

O artigo 146 da Constituição Federal determinou à lei complementar tratar sobre conflitos de competências entre pessoas políticas, regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária. Coube à lei complementar estabelecer os requisitos da imunidade tributária.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional trouxe os requisitos intrínsecos necessários à concessão da imunidade tributária, quais sejam: I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; 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.

Para que haja o gozo da imunidade é essencial que não seja efetuada divisão de resultados obtidos pela entidade sem fins lucrativos. A instituição sem fins lucrativos pode ter rendas e cobrar serviços. A condição para esta imunidade é que tais rendas e o recebimento pela prestação de serviços sejam aplicados integralmente no País, para as respectivas finalidades.

É também condição para o gozo da imunidade que os resultados advindos de sua atividade sejam aplicados integralmente no interesse do País. Não podemos deixar de mencionar que o fato de a entidade importar equipamentos não induz ao raciocínio que está a remeter recursos para fora do País.

O artigo 150, §4º da Constituição Federal prescreve que as vedações à incidência de impostos e contribuições sociais compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades sem fins lucrativos.

Subsiste às entidades imunes o dever de prestar as informações, escriturar os livros fiscais, emitir notas fiscais. O cumprimento do dever instrumental é pressuposto para o desfrute da imunidade tributária pela entidade que detém este direito. Cabe à referida entidade o ônus de comprovar o preenchimento dos requisitos estabelecidos na Constituição e na lei complementar.



## **CAPÍTULO VII - IMUNIDADES GENÉRICAS DO ARTIGO 150, INCISO VI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E OUTRAS IMUNIDADES**

### **7.1 Nota introdutória**

As imunidades gerais ou genéricas são aquelas previstas no artigo 150, inciso VI da Constituição, oponíveis às três ordens de governo que convivem na Administração, abrangendo todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades mencionadas. Têm elevada carga axiológica, uma vez que cada uma delas pressupõe a materialização de valores constitucionalmente previstos.

Podemos citar como imunidades genéricas:

- 1) recíproca: artigo 150, inciso VI, "a" da Constituição Federal;
- 2) templos de qualquer culto: artigo 150, inciso VI, "b" da Constituição Federal;
- 3) patrimônio, renda ou serviço dos partidos políticos, inclusive suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei: artigo 150, inciso VI, "c" da Constituição Federal;
- 4) livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão: artigo 150, inciso VI, "d" da Constituição Federal.

Vamos analisar, com cuidado, cada uma delas.

### **7.2 Imunidade recíproca**

Esta imunidade decorre naturalmente dos princípios federativo e da isonomia das pessoas políticas, isto porque se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, inegavelmente haveria ingerência em sua autonomia, na medida em que exigindo-lhe impostos, em tese, poderia levá-la a situação de grande dificuldade econômica, podendo, inclusive, interferir em seus objetivos institucionais.

A Constituição Federal indubitavelmente não admite qualquer forma de interferência no pacto federativo, a ponto que içou à condição de cláusula pétrea o princípio federativo (art. 60, §4.º, I). Se nem emenda constitucional pode abolir a forma federativa de Estado, muito menos poderá fazê-la a lei tributária, exigindo imposto de uma pessoa política.

O princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem, umas às outras, por meio de impostos. De fato, a tributação por meio de impostos – justamente por independe de uma atuação estatal – pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa.

Entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Umas não se sobrepõem às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto basta para afastarmos qualquer ideia de quem pode sujeitar-se a impostos.

Foi a experiência dos Estados Unidos da América (que também criou uma Federação, com autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros) que guiou o legislador brasileiro a introduzir em nosso sistema jurídico o princípio federativo. Aliomar Baleeiro lembra que em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas existe expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*. Ela é consequência remota e indireta da teoria dos “poderes implícitos”, inseparável do nome de Hamilton, que, desde a Convenção de Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da ciumenta autonomia dos Estados. Dessa política, surgiu, em 1791, a ideia da criação de um banco nacional, como instrumento do Governo para regular o comércio e a moeda. O Estado de Maryland tributou uma filial desse banco, dando ensejo ao *leading case* de 1819, que celebrizou o Acórdão da Corte Suprema redigido por Marshall, onde, pela primeira vez, se afirmou a tese da imunidade dos meios de ação do Governo Federal frente às pretensões do fisco dos Estados, pois “*the power to tax involves the power de destroy*” e, então, ficariam à mercê de um governo todos os serviços e instrumentos de outro<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 235.

A proibição expressa à tributação, por meio de impostos, entre as pessoas políticas foi introduzida na Constituição republicana de 1891, através de anteprojeto redigido por Rui Barbosa, cujo seu artigo 11, §1.º, registrou ser vedado aos Estados, como à União, criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de uma para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem. A Constituição Federal de 1988, denominada por Ulysses Guimarães de “Constituição Cidadã”, trouxe em seu artigo 150, inciso VI, alínea “a”, a vedação à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios de instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.

A imunidade recíproca impede que a União exija o imposto sobre operações financeiras (IOF) dos Municípios, assim com que o Estado possa exigir o IPVA de veículos que pertencem aos Municípios ou à União, ou que o Município tenha a pretensão de cobrar IPTU ou o imposto de transmissão sobre bens imóveis (ITBI) adquiridos pelas outras entidades federativas.<sup>78</sup>

### **7.2.1 Imunidade de autarquia, fundação pública, empresa pública e sociedade de economia mista.**

As autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia mista, estas últimas enquanto delegatárias de serviços públicos, a elas, também, se aplicam o art. 150, §2.º, sem a ressalva do art. 150, §3.º, ambos da Constituição Federal, posto que prestam um serviço público ou praticam atos de polícia, sendo irrelevante que se cobre preço, taxa ou tarifa, fazendo jus, portanto, à imunidade recíproca.

---

<sup>78</sup> Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 197.940 já se manifestou: “IMPOSTO - IMUNIDADE RECÍPROCA - Imposto sobre Operações Financeiras. A norma da alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal obstaculiza a incidência recíproca de impostos, considerada a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Descabe introduzir no preceito, à mercê de interpretação, exceção não contemplada, distinguindo os ganhos resultantes de operações financeiras. (AgRRE197940/SC, rel. Min. Marco Aurélio, j. 4.3.1997, DJ 25.4.1997, p. 15207).”

As autarquias são criadas por lei, com personalidade jurídica de direito público e patrimônio e receitas próprias, com o objetivo de executar atividades típicas da administração pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizadas (art. 5º, DL 200/67). Existem autarquias no âmbito federal, estadual e municipal e os prédios ocupados por elas, por exemplo, não estão sujeitos ao pagamento de IPTU<sup>79</sup>. Ainda como exemplos em relação às imunidades, os automóveis que estejam vinculados às finalidades essenciais de uma autarquia ou fundação pública não se submetem à incidência do IPVA, bem como a aquisição de um imóvel para sediá-la escapa da incidência do imposto de transmissão de bens imóveis.

No entanto, as autarquias e fundações públicas não terão direito à imunidade quando explorarem atividade econômica (artigo 175, §1º, inciso II<sup>80</sup>, c/c artigo 150, §2º<sup>81</sup>, da Constituição Federal). De igual modo, a empresa pública e sociedade de economia mista que explorarem atividade econômica não terão direito à imunidade recíproca.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal fez uma distinção entre as empresas públicas que exploram atividade econômica, que se sujeitam ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto às obrigações trabalhistas e tributárias (artigo 173, §1º da Constituição Federal), daquelas empresas públicas prestadoras de serviços públicos, cuja natureza jurídica é de autarquia, às quais não tem aplicação o disposto no §1º, do artigo 173 da Constituição Federal, sujeitando-se

---

<sup>79</sup> Nesse sentido é a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal: AI 463910 AgR/MG, rel. Min. Carlos Brito, j. 20.6.2006, DJ 8.9.2006, p. 36. E ainda os precedentes: AI 495.774-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence, e os REs 212.370-AgR, rel. Min. Sepúlveda Pertence; e 220.201, rel. Min. Moreira Alves.

<sup>80</sup> Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

<sup>81</sup> 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:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

tais empresas prestadoras de serviço público, inclusive, à responsabilidade objetiva (artigo 37, §6º da Constituição Federal). Devemos levar em conta que, ainda que se cobre um valor a título de contraprestação, a empresa pública ou sociedade de economia mista não o faz livremente tendo em vista que o ato é regulado por lei (no caso das taxas) ou por ato do Poder Executivo (no caso de tarifas ou preços). Esta ideia toma corpo se considerarmos que a delegatária não pode se negar a prestar o serviço público ou a praticar o ato de polícia, ainda que isto lhe seja economicamente desvantajoso.

A ideia de serviço público ou de ato de polícia harmoniza-se com a busca do bem comum, que é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. Nesta linha, imperioso trazer à colação exemplo e observações de Roque Antonio Carrazza: *“esclarecendo o assunto, o serviço de correio é um serviço público federal, ex vi do direito no art. 21, X, da CF. Pois bem, a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (empresa pública a quem compete, por delegação legal, manter o serviço postal) é obrigada a encaminhar a correspondência das pessoas que procurar seus serviços mesmo que – contas feitas – isto lhe cause assinalados prejuízos, pelas dificuldades de acesso ao destinatário. É que o serviço público vem prestado por determinação legal; não porque foi remunerado por meio de taxa, preço ou tarifa. Logo, há de surtir, ainda que tal pagamento se revele insuficiente para manter o equilíbrio econômico-financeiro da delegatária. Dito de outro modo, recebendo remuneração insuficiente (ou até nada recebendo), a delegatária é obrigada a perseguir em suas finalidades, legalmente estabelecidas. Sobremais, o serviço público é indisponível. Melhor dizendo, a empresa estatal delegatária presta-o, nos termos da lei, para atender, conforme determina a Constituição, ao interesse público. Trata-se de um ônus, não de uma faculdade. Res extra commercium é insuscetível de negociação, quer da parte da delegatária (que é obrigada a prestá-lo, nos termos da lei), quer do usuário (que, para ele ter acesso, deve curvar-se às exigências legais pertinentes)”*<sup>82</sup>.

---

<sup>82</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 701-702.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal já reconheceu a aplicação da imunidade recíproca à Empresa de Correios e Telégrafos – ECT em relação à cobrança de ICMS a que pede vênua para transcrever a ementa:

*“Tributário. Imunidade recíproca. Art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal. Extensão. Empresa pública prestadora de serviço público. Precedentes da Suprema Corte. 1. Já assentou a Suprema Corte que a norma do art. 150, VI, “a”, da Constituição Federal alcança as empresas públicas prestadoras de serviço público, como é o caso da autora, que não se confunde com as empresas públicas que exercem atividade econômica em sentido estrito. Com isso, impõe-se o reconhecimento da imunidade recíproca prevista na norma supracitada. 2. Ação cível originária julgada procedente.”<sup>83</sup>*

Na mesma linha, decidiu o Supremo Tribunal Federal que a empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO está abrangida pela imunidade recíproca porque se trata de uma empresa pública federal que tem por atividade prestar serviços de infra-estrutura aeroportuária, mediante outorga da União, a quem a Constituição defere tal encargo em regime de monopólio. Merece destaque o julgamento do Supremo Tribunal Federal proferido no RE 363.412-7 AgR/BA, rel. Min. Celso de Mello, j. 7.7.2007, Dje 177, d. 18.9.2008, p. 19.9.2008, *in verbis*:

*“INFRAERO - EMPRESA PÚBLICA FEDERAL VOCACIONADA A EXECUTAR, COMO ATIVIDADE-FIM, EM FUNÇÃO DE SUA ESPECÍFICA DESTINAÇÃO INSTITUCIONAL, SERVIÇOS DE INFRA-ESTRUTURA AEROPORTUÁRIA - MATÉRIA SOB RESERVA CONSTITUCIONAL DE MONOPÓLIO ESTATAL (CF, ART. 21, XII, “C”) - POSSIBILIDADE DE A UNIÃO FEDERAL OUTORGAR, POR LEI, A UMA EMPRESA GOVERNAMENTAL, O EXERCÍCIO DESSE ENCARGO, SEM QUE ESTE PERCA O ATRIBUTO DE ESTATALIDADE QUE LHE É PRÓPRIO - OPÇÃO CONSTITUCIONALMENTE LEGÍTIMA - CRIAÇÃO DA INFRAERO*

---

<sup>83</sup> ACO 765/RJ, rel. Min. Marco Aurélio, rel. p/ acórdão Min. Menezes Direito, j. 13.5.2009, DJe 167, d. 3.9.2009, p. 4.9.2009.

COMO INSTRUMENTALIDADE ADMINISTRATIVA DA UNIÃO FEDERAL, INCUMBIDA, NESSA CONDIÇÃO INSTITUCIONAL, DE EXECUTAR TÍPICO SERVIÇO PÚBLICO (LEI Nº 5.862/1972) - CONSEQUENTE EXTENSÃO, A ESSA EMPRESA PÚBLICA, EM MATÉRIA DE IMPOSTOS, DA PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL FUNDADA NA GARANTIA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA (CF, ART. 150, VI, "A") - O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL, QUE TRADUZ UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DO POSTULADO DA FEDERAÇÃO - IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA INFRAERO, EM FACE DO ISS, QUANTO ÀS ATIVIDADES EXECUTADAS NO DESEMPENHO DO ENCARGO, QUE, A ELA OUTORGADO, FOI DEFERIDO, CONSTITUCIONALMENTE, À UNIÃO FEDERAL - DOUTRINA - JURISPRUDÊNCIA - PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AGRAVO IMPROVIDO. - A INFRAERO, que é empresa pública, executa, como atividade-fim, em regime de monopólio, serviços de infra-estrutura aeroportuária constitucionalmente outorgados à União Federal, qualificando-se, em razão de sua específica destinação institucional, como entidade delegatária dos serviços públicos a que se refere o art. 21, inciso XII, alínea "c", da Lei Fundamental, o que exclui essa empresa governamental, em matéria de impostos, por efeito da imunidade tributária recíproca (CF, art. 150, VI, "a"), do poder de tributar dos entes políticos em geral. Consequente inexigibilidade, por parte do Município tributante, do ISS referente às atividades executadas pela INFRAERO na prestação dos serviços públicos de infra-estrutura aeroportuária e daquelas necessárias à realização dessa atividade-fim. O ALTO SIGNIFICADO POLÍTICO-JURÍDICO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA, QUE REPRESENTA VERDADEIRA GARANTIA INSTITUCIONAL DE PRESERVAÇÃO DO SISTEMA FEDERATIVO. DOUTRINA. PRECEDENTES DO STF.

*INAPLICABILIDADE, À INFRAERO, DA REGRA INSCRITA NO ART. 150, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO. - A submissão ao regime jurídico das empresas do setor privado, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, somente se justifica, como consectário natural do postulado da livre concorrência (CF, art. 170, IV), se e quando as empresas governamentais explorarem atividade econômica em sentido estrito, não se aplicando, por isso mesmo, a disciplina prevista no art. 173, § 1º, da Constituição, às empresas públicas (caso da INFRAERO), às sociedades de economia mista e às suas subsidiárias que se qualifiquem como delegatárias de serviços públicos.*

O raciocínio é o seguinte: se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política estará, indubitavelmente, imune à tributação por via de impostos. Ora, a mera delegação da execução desse serviço público, pela pessoa que é titular da competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa instituída para este fim, não pode alterar o regime jurídico – inclusive tributário – que incide sobre a prestação. A descentralização administrativa, como expediente destinado a garantir maior eficiência na prestação de serviços públicos (artigo 37, *caput* da Constituição Federal), não tem o condão de alterar o tratamento a eles dispensado, consagrador da exoneração tributária concernentes a impostos.

Por outro lado, a Constituição prescreve que a imunidade recíproca não se aplica ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com a exploração de atividade econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. Pouco valeria declarar competir preferencialmente à iniciativa privada a exploração das atividades econômicas, se as empresas públicas e as sociedade de economia mista, intervindo no mercado, pudessem desfrutar unilateralmente de privilégios fiscais, de modo que acabariam promovendo uma verdadeira concorrência desleal, já que seus produtos ou serviços seriam mais baratos que os das empresas privadas, face à inexistência da carga tributária inserida em seus preços.

Na prática o Estado abarcaria toda a exploração das atividades econômicas, contrariando o princípio da livre concorrência de nosso sistema



constitucional que assegura a exploração pela iniciativa privada a todas as pessoas, nos termos do art. 170, parágrafo único, e artigo 173 da Constituição Federal.

Dessas assertivas podemos extrair que a imunidade recíproca aplica-se a impostos incidentes sobre patrimônio, renda ou serviços da União, Estados e Municípios desde que: (1) a pessoa jurídica esteja no exercício de suas atividades públicas essenciais; (2) o benefício não aproveite aos particulares; (3) não haja exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; (4) e, por fim, é extensivo à autarquia, à fundação, à empresa pública e à sociedade de economia mista, instituídas por lei, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes, quando prestarem um serviço público outorgado pelo ente público, cuja competência pertence àquele que a criou.

### **7.3 Imunidade dos templos de qualquer culto**

O objetivo da imunidade dos templos de qualquer culto é assegurar a livre manifestação de religiosidade das pessoas. As entidades tributantes não podem, nem mesmo por meio de impostos, embaraçar o exercício de cultos religiosos. Nesse passo, é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida a proteção aos locais de cultos e suas liturgias.

Evidentemente que o Estado tolera todas as religiões que não ofendem a moral, nem os bons costumes, nem, tampouco, fazem perigar a segurança nacional. Também fazem *jus* à imunidade as lojas maçônicas, os templos positivistas e os centros espíritas.

A palavra “templo” tem sido entendida com uma certa dose de liberalidade, na medida em que se considera templo não apenas os edifícios destinados à celebração pública dos ritos religiosos, mas também os anexos. Consideram-se anexos os demais locais que viabilizam o culto ou dele decorre. Assim, a casa do padre, o seminário, o convento, o cemitério, etc. são considerados anexos.

Roque Antonio Carrazza entende que *“a imunidade não se estende às rendas provenientes de alugueres de imóveis, da locação do salão de festas da paróquia, da venda de objetos sacros, da exploração comercial de estacionamento, da venda de licores, etc., ainda que os rendimentos assim obtidos revertam em benefícios do culto. Por quê? Simplesmente porque estas não são funções essenciais de nenhum culto. Com efeito, nenhum culto existe para, v.g., fabricar e vender bebidas alcoólicas. As atividades espirituais não se coadunam com tais práticas que, posto lícitas, têm objetivos nitidamente temporais”*<sup>84</sup>.

Rebatendo os argumentos acima mencionados, Regina Helena Costa entende que devemos ter como critério a destinação dos recursos (finalidade teleológica da norma). *“Pensamos que o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade o fator determinante do alcance da exoneração constitucional. Desse modo, há que se analisar se o emprego da receita obtida com o exercício da atividade atípica, pela instituição religiosa, está relacionado com suas finalidades essenciais”*<sup>85</sup>.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 325.822/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, rel. para acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.5.2004, p.33, entendeu que não incide IPTU sobre imóveis de propriedade da Mitra Diocesana, tendo em vista que a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas, ementa abaixo:

*“Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, “b” e § 4º, da Constituição. 3. Instituição*

---

<sup>84</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 719.

<sup>85</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 160.

*religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas". 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido."*

Compartilhamos da ideia de que se a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas mas destina seus recursos à consecução de suas finalidades essenciais goza de imunidade em relação a eles. Por outro lado, se a entidade religiosa desenvolve atividades atípicas e não demonstra a destinação dos recursos assim obtidos à consecução de suas finalidades essenciais não poderá desfrutar da imunidade tributária com respeito àqueles.

Temos que o critério a ser verificado para assegurar a liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos é a análise da destinação dos recursos obtidos pelo templo.

Não podemos desconsiderar que todas estas entidades não sobrevivem somente de doações, dada a sua insignificância perante as despesas de manutenção da estrutura dos templos, salários de empregados, energia, água, telefone, etc. As entidades religiosas, como qualquer outra entidade, necessita de fontes de receitas para fazer frente a estas despesas, e não podem ficar à mercê apenas de doações que, por sua vez, podem ou não ocorrer.

A interpretação da norma de imunidade de templos de qualquer culto deve assegurar plenamente os valores constitucionais de liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

Não é suficiente apenas conceder a imunidade, é imprescindível que seja factível, ou seja, que realmente proporcione o efeito desejado de exonerar as receitas das entidades imunes, a fim de resguardar ditos valores constitucionais.

#### **7.4 Imunidade dos partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos**

A Constituição Federal prescreve ser vedado instituir impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei, nos termos do art. 150, inciso VI, “c”.

No que tange à expressão “atendidos os requisitos de lei” devemos entender aqui “lei complementar”. O artigo 146, inciso II determina que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Entendimento diverso implicaria o reconhecimento de que os Entes Políticos poderiam estabelecer os requisitos para as próprias imunidades tributárias, o que seria um verdadeiro despaupério.

Por outro lado, é importante esclarecer que a norma constitucional, conquanto reporte à lei complementar, recebeu do legislador constituinte carga suficiente para sua aplicação imediata, não exigindo intermediação legislativa para atingir o seu desiderato. O próprio texto constitucional já estabeleceu os requisitos para o gozo do benefício da imunidade. Basta que as entidades preencham os requisitos prescritos na Constituição. Assim, as entidades de educação e assistência social devem atender aos ditames constitucionais do capítulo que cuida da educação (artigo 205 e seguintes). Os partidos políticos estão regulados pelo artigo 17, e as entidades sindicais pelo artigo 8.º, ambos da Constituição Federal.

Além dos requisitos constitucionais peculiares a cada entidade, a Constituição estabelece, ainda, a ausência de finalidade lucrativa. Atendidos os requisitos, os partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social passam a gozar do direito constitucional da exoneração tributária sobre o patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com as suas finalidades essenciais. Aqui vale o mesmo raciocínio

desenvolvido para a imunidade sobre templos de qualquer culto, ou seja, deve-se observar o critério de destinação dos recursos (finalidade teleológica da norma).

Pouco importa que os partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social sejam contribuintes de fato ou de direito do imposto. Havendo comprovação por parte das entidades referidas da aplicação integral dos recursos em suas finalidades institucionais e o cumprimento das demais regras estabelecidas na Constituição e respectiva lei complementar, inquestionável o reconhecimento da imunidade tributária.

#### **7.4.1 Partidos políticos e suas fundações**

Partido político é uma forma de agremiação de um grupo social que se propõe organizar, coordenar e instrumentalizar a vontade popular com o fim de assumir o poder para realizar o seu programa de governo. Os partidos políticos são pessoas jurídicas de direito privado e para o gozo da imunidade devem estar regularmente constituídos, na forma da lei civil, mediante registro de seus atos constitutivos junto ao Tribunal Superior Eleitoral. O artigo 17 da Constituição Federal regula a matéria e declara ser livre a criação, fusão, incorporação e extinção dos partidos políticos, desde que resguardem a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observem os seguintes preceitos: I – caráter nacional; II – proibição de recebimento de recursos financeiros de entidade ou governo estrangeiros ou de subordinação a estes; III – prestação de contas à Justiça Eleitoral; IV – funcionamento parlamentar de acordo com a lei.

Roque Antonio Carrazza lembra que *“não merecem benesse os partidos políticos clandestinos ou criminosos (v.g., o Partido Nazista Brasileiro, que, segundo reportagem recente, absurdamente existe na clandestinidade), que tenham em seus programas disposições que brigam com o ideário de liberdade, tolerância, igualdade, justiça etc, estampado no próprio Preâmbulo de nossa Constituição. Antes, devem ser*

*extintos pelo Estado, e seus dirigentes, quando for o caso, processados, inclusive criminalmente”<sup>86</sup>.*

*“Os partidos políticos são “instrumentos de governo”, entidades fundadas e mantidas exclusivamente para fins públicos, como órgãos imediatos e complementares da organização estatal. A Constituição os prevê expressamente e lhes comete a missão de peças integrantes do governo do País, através de sua pluralidade”<sup>87</sup>.*

Destinam-se a assegurar, no interesse do regime democrático, a autenticidade do sistema representativo e a defender os direitos fundamentais definidos na Constituição Federal. E para fazer valer estes valores constitucionais foi garantida aos partidos políticos e suas fundações a exoneração das exigências do imposto predial e territorial urbano sobre os imóveis que ocupam; do imposto sobre serviços em relação aos serviços que prestarem a terceiros; do imposto sobre a renda em relação aos rendimentos auferidos; do imposto sobre a transmissão de bens imóveis na aquisição desses bens; do imposto sobre a propriedade de veículos automotores referente aos veículos automotores utilizados para seus fins, entre outros.

O artigo 150, §4º da Constituição Federal estabelece que imunidade compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas. É certo que o artigo 150, §4º da Constituição Federal visa prevenir abusos e a exploração da atividade econômica sob o manto da imunidade, mas não menos certo que uma vez atendido o requisito da destinação dos recursos aos objetivos estatutários, mesmo que as receitas sejam decorrentes de atividades alheias às finalidades institucionais, há que se reconheça a imunidade tributária a estes recursos.

#### **7.4.2 Entidades sindicais de trabalhadores**

Às entidades sindicais cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais e administrativas, nos termos

---

<sup>86</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 727.

<sup>87</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 330.

do artigo 8º, inciso III da Constituição Federal. Detêm também a legitimidade de promover denúncias de irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (artigo 74, §2º da Constituição Federal). E, ainda, é parte legítima nas ações de controle concentrado (artigo 103 da Constituição Federal).

Devemos destacar que são imunes tão-somente as entidades sindicais de trabalhadores, não contemplando os sindicatos patronais, que, comumente, dispõem de mais recursos financeiros para sua manutenção. Merece crítica esta distinção entre as classes de sindicatos patronais e laborais para efeito de concessão de imunidade tributária, tendo em vista que diversos são os sindicatos laborais que possuem estruturas financeiras fortalecidas decorrentes da arrecadação das contribuições dos empregados.

Entendemos que a imunidade das entidades sindicais deve contemplar também os sindicatos patronais tendo em vista que a finalidade da norma é assegurar o direito da sociedade se organizar para a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais de cada categoria, fiscalizar os poderes legislativo, executivo e judiciário, e velar pelo cumprimento das normas constitucionais, seja ela empregadora ou de empregados. Como dito, as entidades sindicais cumprem um papel muito maior que os relacionados à legislação trabalhista. Atuam como guardiões dos preceitos constitucionais e para que desenvolvam plenamente suas atividades deve a elas ser assegurada a exoneração dos impostos. Segundo Roque Antonio Carrazza *“quando a Constituição, para fins de imunidade, alude às entidade sindicais de trabalhadores, está englobando igualmente as federações e confederações, isto é, as associações sindicais de segundo e terceiro graus. Só para registro, as federações, a teor do art. 534 da CLT, são formadas pela associação de, pelo menos, cinco sindicatos e são regionais e por Estado. As confederações, de seu turno, são formadas pela associação de, pelo menos, três federações, com sede na Capital da República, tendo âmbito nacional (art. 535 da CLT). Consignamos, ainda, que a imunidade em tela alcança também as centrais sindicais (por exemplo, a Central Única dos Trabalhadores)”*.<sup>88</sup>

Nesse passo, é vedada a instituição de imposto sobre os imóveis que ocupam as entidade sindicais de trabalhadores, sobre aos serviços que prestarem a

---

<sup>88</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 728.

terceiros, sobre os rendimentos auferidos e sobre a aquisição ou propriedade de bens. A exemplo das imunidades dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, as entidades sindicais de trabalhadores estão submetidas ao artigo 150, §4º da Constituição Federal, que determina a exoneração tributária somente sobre o patrimônio, as rendas e aos serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades de trabalhadores, com o objetivo de evitar distorção na interpretação da norma de imunidade tributária. No entanto, ratificamos o nosso entendimento de que eventual exploração de atividade econômica estranha aos objetivos estatutários mas que a receita decorrente da exploração venha a ser revertida às finalidades institucionais da entidade deverá ser, de igual modo, beneficiada com a regra da imunidade. O Min. Sepúlveda Pertence decidiu que não incide IPTU sobre o imóvel locado pelo Sindicato desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais da entidade<sup>89</sup>. Também são imunes os clubes de campo de Sindicatos que proporcionam aos filiados descanso e lazer, objetivo inerente à própria natureza da entidade<sup>90</sup>. As receitas por eles geradas decorrentes da exploração da atividade de

---

<sup>89</sup> DECISÃO: RE de acórdão do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, assim ementado: "IMUNIDADE - IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - Município de São Paulo - Imóvel no qual se encontra instalada a sede de sindicato - Possibilidade (Constituição Federal, art. 150, inc. VI, b e c) - Parte do imóvel locado a terceiro - Incidência sobre ela do imposto - Reconhecimento - Recurso provido - (voto 6670)." Lê-se do acórdão recorrido: "Com efeito, cabendo ao sindicato promover a defesa dos interesses coletivos ou individuais da categoria, ou administrativamente (CR, art. 8º, inc. III), forçoso concluir que os imóveis de sua propriedade que se encontram locados não estão tendo destinação relacionada com as finalidades essenciais do sindicato e enquanto tal situação perdurar, não constituem patrimônio imune do referido tributo." O sindicato alega violação dos artigos 8º, III; e 150, § 4º, VI, c; da Constituição Federal. Certo, quanto à extensão, ou não, da imunidade tributária, em se tratando de IPTU sobre imóvel locado por instituição sem fins lucrativos, aplica-se a Súmula 724 desta Corte, *in verbis*: "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades." Portanto o acórdão recorrido contrariou a jurisprudência desta Corte ao concluir, sem analisar a destinação do valor dos aluguéis, que os imóveis do recorrente, por estarem locados a terceiros, não seriam imunes ao IPTU. Assim, dou provimento ao recurso extraordinário (art. 557, caput, C.Pr.Civil). Brasília, 1o de agosto de 2005. Ministro SEPÚLVEDA PERTENCE – Relator (RE 261208, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, julgado em 01/08/2005, publicado em DJ 17/08/2005 PP-00061)

<sup>90</sup> AI 712747 / SP, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 8.10.2008, DJe 200, d. 21.10.2008, p. 22.10.2008, decisão: AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. IMÓVEL DESTINADO A COLÔNIA DE FÉRIAS. PATRIMÔNIO DE ENTIDADES SINDICAIS. AGRAVO PROVIDO. CONVERSÃO DOS AUTOS EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. POSTERIOR SUBMISSÃO DO RECURSO AO PROCEDIMENTO DE REPERCUSSÃO GERAL DA QUESTÃO CONSTITUCIONAL. Relatório. 1. Agravo de instrumento interposto contra decisão que não admitiu recurso extraordinário, fundamentado no art. 102, inc. III, alínea a, da Constituição da República. 2. O recurso inadmitido tem como objeto o seguinte julgado do Tribunal de Justiça de São Paulo: 'APELAÇÃO - Embargos à Execução Fiscal - IPTU - Arguição de inconstitucionalidade da cobrança por ofensa à imunidade patrimonial das entidades sindicais 'Inadmissibilidade - Imóvel destinado à colônia de férias - Patrimônio que não está inserto na finalidade específica da entidade, pois somente aqueles essenciais aos seus fins é que estão fora do alcance da tributação. Recurso improvido' (fl.



hotelaria para os não associados que, uma vez aplicadas em suas finalidades essenciais, estarão também abrangidas pelo benefício tributário.

### **7.4.3 As instituições de educação e de assistência social**

Instituições são aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade sem fins lucrativos, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. A educação (artigo 205 da Constituição Federal) e assistência social (artigo 203 da Constituição Federal) são conceitos constitucionais distintos.

Assistência social não se confunde com previdência social. Assistência social, saúde, e previdência social são uma tríade de prestações que compõe o conceito de Seguridade Social (artigos 194 a 204 da Constituição Federal), matéria esta que será analisada em capítulo posterior.

Por outro lado, a Constituição Federal, em seu artigo 205, dispõe que educação é um direito de todos e um dever do Estado, devendo ser promovida e incentivada com a colaboração de toda a sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o mercado de trabalho. A educação configura um dos maiores anseios do povo brasileiro, e talvez uma das maiores deficiências do Estado ao lado de saúde e segurança, e, nesse sentido, o legislador constituinte autorizou à iniciativa privada o livre exercício dessa atividade (artigo 209 da Constituição Federal).

---

96). 3. A decisão agravada teve como fundamento para a inadmissibilidade do recurso extraordinário a circunstância de que a ofensa à Constituição, se tivesse ocorrido, seria indireta (fls. 166-167). 4. O Agravante assevera que a decisão recorrida teria afrontado os arts. 5º, inc. II e XXXV, 6º, 8º e 150, § 4º, inc. VI, alínea c, da Constituição da República. Sustenta que 'A questão a ser enfocada reside unicamente em perquirir se a atividade ' mesmo que assistencial ' exercida pelo sindicato, de proporcionar lazer a seus membros e associados, é considerada como uma das atividades relacionadas com suas finalidades essenciais. Ou seja, se considerada esta atividade com uma dentre outras do rol de suas finalidades essenciais, o patrimônio da entidade sindical, voltado a propiciar o lazer, necessariamente é imune, ao teor do disposto no art. 150, IV, letra 'c' da CF' (fl. 127). Analisados os elementos havidos nos autos, DECIDO. 5. Em preliminar, é de se realçar que o Agravante foi intimado depois de 3.5.2007 e consta no recurso extraordinário capítulo destacado para a defesa da repercussão geral da questão constitucional. 6. A questão constitucional objeto do recurso extraordinário foi analisada pelo acórdão recorrido e não há falar, na espécie vertente dos autos, em ofensa reflexa à Constituição da República. 7. Dessa forma, a matéria sob análise requer apreciação pelo Colegiado deste Tribunal, sendo o caso de se iniciar o procedimento para a aferição da existência de sua repercussão geral. 8. Pelo exposto, conheço deste agravo e dou provimento a ele, nos termos dos §§ 3º e 4º do art. 544 do Código de Processo Civil, e determino a sua conversão em recurso extraordinário para posterior submissão ao procedimento de repercussão geral.

A educação não se limita ao ensino fundamental e médio, mas contempla o conjunto de informações necessárias ao indivíduo para formação como pessoa e para a vida, desenvolvendo-o no âmbito intelectual, profissional, moral, ético, etc., estando todos estes aspectos inseridos no conceito de educação.

O Estado, sabedor de sua deficiência em desenvolver o seu dever de educar, outorgou a imunidade tributária as instituições de educação sem fins lucrativos, para que estas façam as vezes do Estado, de proporcionar educação a todos, auxiliando o Estado no cumprimento de seu dever. A finalidade da norma de imunidade tributária foi viabilizar acesso à educação a todo o povo brasileiro através das instituições educacionais que sejam sem fins lucrativos.

A imunidade da atividade de instituições de educação tem como *ratio essendi* o exercício de atividade de caráter assistencial, nos termos do artigo 14 do CTN, e que inexistam: a) fins lucrativos, e portanto, ausência de capacidade contributiva; b) proveitos pessoais ou ganhos privados, só podendo haver interesse coletivo ou público na manutenção da atividade; c) remessa de lucros ou renda para o exterior, uma vez que a imunidade é renúncia à receita, que onera a população brasileira.

Não está coberto pela imunidade, em nossa opinião, o estabelecimento de ensino explorado profissionalmente pelos seus proprietários, ou que, pertencendo a uma instituição, proporcione percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores. Do mesmo modo a casa de saúde, cujo proprietário é médico, no exercício da profissão, ou empresário de sua exploração econômica, não é instituição de assistência social. Essa é essencialmente *no profits*, como dizem os americanos. Mas não perde o caráter de instituição de educação e assistência a que remunera apenas o trabalho de médicos, professores, enfermeiros e técnicos, ou a que cobra serviços a alguns para custear assistência e educação gratuita a outros<sup>91</sup>.

Ressalte-se que o fato de a instituição cobrar dos alunos não restringe seu direito à imunidade, visto que com a receita de mensalidades é que se permitirá o pagamento dos professores, funcionários e se efetuará investimentos necessários para a prestação dos serviços de sua finalidade.

---

<sup>91</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 313.

Isso porque, em nenhum momento a norma imunizante impôs a gratuidade dos serviços para o gozo do benefício. Não é preciso que a entidade não aufera receitas, até porque sem receita não há como manter a instituição, bastando que tais receitas sejam revertidas às finalidades essenciais.

Tais entidades colaboram com o Estado ao suprir suas deficiências, no setor educacional. Se as entidades particulares não gozassem de imunidade, apenas pelo fato de os seus serviços não serem gratuitos jamais este sentido da norma constitucional poderia ser alcançado. Assim, havendo o preenchimento dos requisitos exigidos pela lei, o museu, o centro de pesquisas, as academias de letras, artes e ciência e outras entidades congêneres que contribuem para a educação, são alcançadas pela imunidade.

A imunidade das entidades de educação é condicionável posto que somente terá direito ao benefício fiscal a entidade que aplicar integralmente os recursos em suas finalidades institucionais, sem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título, aplicando integralmente no país os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais e, ademais, se mantiver escrituração de suas receitas e despesas em livros capazes de demonstrar a sua exatidão.

A exoneração tributária atinge as rendas, patrimônio e serviços relacionados com os objetivos institucionais previstos em seus estatutos. Então, estão imunes a todos os tributos de todas as pessoas políticas.

Observe-se que na hipótese de existir nos atos constitutivos qualquer hipótese de distribuição patrimonial ou de suas rendas a qualquer título estará descaracterizada a finalidade social de entidade assistencial, não fazendo jus à imunidade, se sujeitando à tributação. Com efeito, quando se fala em entidade sem finalidade de lucro implica entender que o seu criador, instituidor, mantenedor, associado, filiado ou dirigente não pode ter fim de lucro para si, porém não há impedimento à entidade na obtenção de resultados financeiros positivos, sendo este denominado *superávit*.

Da mesma forma estará afastada a imunidade se houver remuneração exorbitante aos seus dirigentes, fora dos padrões de mercado, o que ficará caracterizado como distribuição de patrimônio, renda ou lucro de forma simulada.

Resumindo o que é vedado é que quem cria a entidade não pode visar lucro como também não pode beneficiar-se pessoalmente das rendas ou patrimônio da instituição, embora entendemos que possam ser remunerados pelos serviços prestados, desde que compatíveis com os valores de mercado.

Conforme o princípio da primazia do direito, não importa o *nomen juris* da entidade. Se a mesma prevê nos seus atos estatutários a possibilidade de distribuição patrimonial e de rendas a qualquer tempo, não será caracterizada como entidade assistencial e, sim, entidade de cunho lucrativo, não contemplada pela regra imunizante.

#### **7.4.4 Vinculação do patrimônio, rendas ou serviços atrelados às suas finalidades essenciais**

No que pertine à vinculação do patrimônio, renda ou serviços atrelados às suas finalidades essenciais (artigo 150, VI, e respectivo parágrafo 4º, da Constituição Federal), o ônus da prova em relação ao patrimônio da entidade imune é do próprio contribuinte e não do fisco. A imunidade tem sido estendida inclusive a serviços em que não se enquadrem atividades específicas ou essenciais da entidade, desde que os recursos auferidos revertam em benefício da própria entidade<sup>92</sup>. Por tal razão, um hospital que explora serviços de estacionamento no seu pátio interno, por exemplo, é imune à incidência do ISS<sup>93</sup>.

Nesta linha de interpretação das imunidades tem-se entendido que as atividades que visem ao implemento das finalidades essenciais do beneficiário também são imunes, motivo pelo qual não há incidência de IPTU sobre os imóveis destinados ao escritório e residência de entidade de assistência social<sup>94</sup> e nem sobre aqueles imóveis locados a terceiros, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada nas suas

---

<sup>92</sup> AI 651138 AgR/RJ, rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, j. 26.6.2007, DJe 82, d. 16.8.2007, p. 17.8.2007

<sup>93</sup> RE 144900/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 22.4.1997, DJ 26.7.1997, p. 47494.

<sup>94</sup> RE 221395/SP, rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 8.2.2000, DJ 12.5.2000, p. 28.

finalidades institucionais, pouco importando a existência de cláusula no contrato de locação que repassa ao locatário a responsabilidade pelo pagamento do tributo<sup>95</sup>. Pela mesma razão, a instituição de assistência social não deve pagar IPTU incidente sobre imóvel de sua propriedade que seja destinado à exploração de estacionamento de veículo<sup>96</sup>.

O SENAC, por exemplo, é uma instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos. Por isto, o Supremo Tribunal Federal considerou que ele estava imune ao ITBI incidente sobre a aquisição de um imóvel destinado à locação a terceiros. Ainda que a locação de bens não seja a finalidade essencial do SENAC, o STF decidiu que a renda auferida com o aluguel seria destinada ao financiamento das suas atividades educacionais e não para obter lucro, razão por que reconheceu a imunidade<sup>97</sup>.

O Supremo Tribunal Federal tem posição firmada no sentido de que o imóvel de qualquer das entidades mencionadas no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal é imune ao IPTU ainda que esteja locado a terceiros, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas finalidades essenciais de tais entidades<sup>98</sup>. Os precedentes que deram origem à Súmula 724 referem-se apenas a entidade de educação de assistência social, como já esclarecido.

Também há precedentes do STF reconhecendo a imunidade do SESC relativamente à incidência do ISS, envolvendo diversão pública (cinema), mediante a cobrança de ingresso de seus filiados e ao público em geral<sup>99</sup>. Deve ser ressaltado que a imunidade abrange o imposto de importação, o IPI<sup>100</sup> e o ICMS<sup>101</sup> incidentes sobre a importação de bens a serem utilizados em serviços específicos da instituição de assistência social.

---

<sup>95</sup> RE 237718/SP, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 29.3.2001, DJ 6.9.2001, p. 21.

<sup>96</sup> RE 257700/MG, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j.13.6.2000, DJ 29.8.2000, p. 98.

<sup>97</sup> RE 235.737/SP, rel. Min. Moreira Alves, 13.11.2001, Primeira Turma, DJ 17.5.2002, p. 67.

<sup>98</sup> Súmula 724. Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.

<sup>99</sup> RE 116.552 AgR/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 20.9.1994, DJ 2.6.1995, p. 16238, e

RE 116.188/SP, rel. Min. Octavio Gallotti, Primeira Turma, j. 20.2.1990, DJ 16.3.1990, p.1869.

<sup>100</sup> RE 243.806/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 15.2.2000, DJ 28.4.2000, p. 98.

<sup>101</sup> AI 669.257 AgR/RS, rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, j. 17.3.2009, DJe 71, d. 16.4.2009.

O STF também reconheceu que as instituições de educação faziam jus à imunidade do IPMF porque o tributo acabaria onerando os recursos relacionados às finalidades essenciais da instituição<sup>102</sup>. No que tange às entidades assistenciais, reconheceu a imunidade ao IOF, salientando que o fato de a entidade aplicar os seus recursos no mercado financeiro não estaria atuando fora dos seus atos constitutivos<sup>103</sup>.

### 7.5 Imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão

O artigo 220, *caput* da Constituição Federal estatui que a manifestação do pensamento, a criação, a expressão e a informação, sob qualquer forma, processo ou veículo não sofrerão qualquer restrição. É nessa esteira que a imunidade dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão estampa diversos valores como: a liberdade de comunicação, a liberdade de pensamento, a expressão da manifestação artística, científica, visando ao acesso à informação e à difusão da cultura e da educação.

Segundo Pontes de Miranda *“se falta liberdade de pensamento, todas as outras liberdades humanas estarão sacrificadas, desde os fundamentos. Foram os alicerces mesmos que cederam. Todo o edifício tem de ruir. Dá-se tentativa de fazer o homem parar: voltar ao infracultural, ou ao infra-humano.”*<sup>104</sup>

Tradicionalmente, livro é uma peça elaborada em papel contendo várias páginas encadernadas com informações, narrações, comentários, sendo este o objeto da imunidade. Mas, hodiernamente, livro, enquanto veículo de ideias, pode ser produzido de outras maneiras, em formato de discos, disquetes, filmes etc., dando uma dimensão mais ampla à expressão “livros” aplicada no texto constitucional. Em essência, diz respeito à imunidade não ao objeto produzido, mas ao conteúdo que divulga ideias.

O livro deve ser visto como um veículo de manifestação de pensamentos e ideias, sendo irrelevante saber se o mesmo é feito de papel ou por meio magnético,

<sup>102</sup> AG 211.790 AgR/MG, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 12.11.2002, DJ 19.12.2002, p. 80.

<sup>103</sup> RE 241.090/SP, rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 26.2.2002, DJ 26.4.2002, p. 79.

<sup>104</sup> Comentário à Constituição de 1967, p. 155-156.

devendo ser equiparados ao livro, para fins de imunidade, os veículos de ideias, que hoje lhe fazem as vezes (livros eletrônicos) ou, até, o substituem.

Regina Helena Costa aplica ao presente caso as interpretações teleológica e evolutiva segundo as quais devemos atentar para os fins sociais a que a norma interpretanda se dirige e para as exigências do bem comum, sem olvidar que, com a evolução dos tempos temos que nos adequar aos novos conteúdos da norma constitucional, sem, por óbvio, promover modificações em seu sentido literal e, destarte, infere que aplicando-se *“...tais métodos interpretativos, tem-se que, se a imunidade conferida aos livros têm por finalidade assegurar a liberdade de pensamento, de expressão, o acesso à informação e à própria difusão da cultura e da educação, o conceito de livro engloba todo meio material pelo qual esse objetivo seja atingido. Outrossim, diante da evolução da tecnologia, o conceito de livro deve ter sua conotação modificada, para comportar conteúdos que não foram imaginados pelo legislador constituinte mas que são, indubitavelmente, fiéis à finalidade da norma constitucional.”*<sup>105</sup>

A doutrina identifica proteção à livre manifestação do pensamento e estímulo à cultura e à informação como causas justificadoras deste privilégio, cujo objetivo é baratear os custos de produção para que estes instrumentos que difundem informações sejam vendidos por preços menores. Afastando-se os impostos, obtém-se a redução dos custos dos veículos indispensáveis à propagação desses valores. A imunidade ampara e incita a educação e a cultura. É um instrumento de proteção constitucional destinado a preservar o direito fundamental da liberdade de informar e ser informado, de modo a evitar uma perigosa obediência tributária das empresas jornalísticas, que são as reais destinatárias dessa especial prerrogativa, ao poder impositivo do Estado<sup>106</sup>.

Destarte, o que se deve considerar é o fim a que se destina o livro que o torna imune a impostos. E esses manuais de instruções aos usuários, que acompanham os produtos adquiridos, por exemplo, na compra de um carro, seriam imunes? A pergunta perde objetividade porque, geralmente, tais “livros” são distribuídos à guisa

---

<sup>105</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 190-191.

<sup>106</sup> RE 273.232, rel. Min. Celso de Mello, j 1.8.2002, DJ 20.8.2002 p. 107.

de gratuidade (embora seu custo esteja certamente incluído no valor de venda do produto), mas se, hipoteticamente, fossem vendidos, entenderíamos que estariam, também, incluídos na imunidade, por acreditarmos que o objeto tem por finalidade a transmissão de informações.

Devemos destacar, também, que a imunidade em tela não se restringe apenas ao papel destinado à impressão, mas contempla de forma irrestrita todos os insumos utilizados na impressão dos livros, jornais ou periódicos. Como diz Roque Antonio Carrazza *“a menção ao papel de imprensa não pode, pois, servir de pretexto para levar a uma interpretação estritíssima das expressões “livros, jornais e periódicos”, diminuindo, assim, o alcance da aliena “d”, ora em exame”*.<sup>107</sup>

*“Se o próprio produto acabado e sua principal matéria-prima são imunes, não há sentido para que os demais insumos também não o sejam”*.<sup>108</sup> Devemos lembrar que o valor constitucional tutelado pela presente imunidade é a livre manifestação do pensamento e da cultura, é o acesso à informação. Não podemos ter uma interpretação míope da extensão da norma da imunidade, sob pena de esvaziarmos o seu conteúdo.

A imunidade é objetiva e não beneficia a editora, o autor, a empresa jornalística ou de publicidade, os quais continuam sujeitos à tributação pelas receitas e lucros auferidos, inclusive quanto ao imposto que incide sobre atos subjetivados (IPMF)<sup>109</sup>, sobretudo quando não comprovado que os movimentos financeiros estão relacionados com a aquisição de papel ou similar<sup>110</sup>. Por ser objetiva, não exclui a incidência do imposto de renda auferido pelo autor ou pela editora e nem por IPTU ou ITR incidentes sobre imóvel urbano ou rural, de uma editora, por exemplo.

O Supremo Tribunal Federal entendeu que é ilegítimo tributar a importação de encartes e capas para livros didáticos que seriam distribuídos em fascículos semanais aos leitores do jornal porque a imunidade não recairia apenas sobre o produto acabado, mas sobre todo o conjunto de serviços, desde a redação até a

---

<sup>107</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 761.

<sup>108</sup> Imunidades tributárias – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 192.

<sup>109</sup> RE 206.774/RS, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 3.9.1999, DJ 26.10.1999, p. 695.

<sup>110</sup> AI 238.209 AgR/PR, rel. Min. Nelson Jobim, Segunda Turma, j. 28.9.1999, DJ 5.11.1999, p. 9.



revisão da obra<sup>111</sup>. No caso em que uma empresa de composição gráfica pretendia o reconhecimento da imunidade de ISS exigido pelo município de São Paulo sobre os serviços de composição gráfica que integram o processo de edição de livros e periódicos, entendeu o STF que a imunidade não poderia ser estendida à atividade de composição gráfica necessária à confecção do produto final<sup>112</sup>.

A imunidade quanto ao imposto sobre serviços também não alcança os encartes de propaganda que são distribuídos juntamente com os jornais. De acordo com o STF, estes veículos publicitários têm apenas objetivos comerciais, motivo pelo qual não podem ser considerados como destinados à cultura e educação<sup>113</sup>, não fazendo jus, portanto, à imunidade.

Sobre a incidência de imposto sobre serviços, o STF também decidiu que a edição de listas telefônicas (catálogos ou guias) é imune ao ISS, mesmo que nelas haja publicidade paga. A expressão “periódicos” constante na parte final da alínea “d” do inciso VI, do artigo 150 da Constituição Federal abrange listas telefônicas. Se a norma constitucional visou facilitar a confecção, edição e distribuição do livro, do jornal e dos periódicos, imunizando-os ao tributo, assim como o próprio papel destinado à sua impressão, é de se entender que não estão excluídos da imunidade os periódicos que cuidam apenas e tão-somente de informações genéricas ou específicas, sem caráter noticioso, discursivo, literário, poético ou filosófico, mas de inegável utilidade pública, como é o caso das listas telefônicas”<sup>114</sup>.

Periódicos são publicações que se repetem com intervalos regulares. Não basta ser uma publicação periódica para fazer jus à imunidade porque dela estão excluídas as informações publicitárias com caráter comercial, como, por exemplo, calendários<sup>115</sup> ou impressos comerciais (*folders*) e cartazes destinados à divulgação de mensagens, alimentos, serviços de tele-entrega, propaganda, etc., pois não se destinam a veicular ou transmitir pensamentos ou ideias. Não estariam incluídos no regime imunitório os chamados livros para registros, escriturações e anotações, geralmente vendidos em papelarias, pois não são livros divulgadores de ideias, de cultura, de

---

<sup>111</sup> RE 102.141/RJ, rel. Min. Carlos Madeira, Segunda Turma, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985, p. 21920.

<sup>112</sup> RE 230.782/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 13.6.2000, DJ 10.11.2000, p. 104.

<sup>113</sup> RE 213.094/ES, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, j. 22.6.1999, DJ 15.10.1999, p. 23.

<sup>114</sup> RE 101.441-5/RS, rel. Min. Sydney Sanches, Tribunal Pleno, j. 4.11.1987, DJ 19.8.1988, p. 20262.

<sup>115</sup> RE 87.633/SP, rel. Min. Cordeiro Guerra, Segunda Turma, j. 15.12.1978, DJ 16.3.1979, p. 1824.

pensamento. São livros em branco, devidamente pautados e de folhas numeradas, mas sem conteúdo.

O STF também tem precedente que reconhece a imunidade que abrange álbum de figurinhas. Entendeu-se que o álbum de figurinhas tem por objetivo estimular o público infantil e se familiarizar com os meios de comunicação impressos, circunstância que atenderia à finalidade do benefício instituído pela norma constitucional de facilitar o acesso à cultura, à informação e à educação. No caso julgado, o Tribunal de Justiça de São Paulo excluiu a aplicação da imunidade sob o argumento de que, pelo fato das figurinhas apresentarem como tema de impressão programa televisivo, as mesmas serviriam apenas de veículo de propaganda de programa de televisão, mas a Suprema Corte entendeu que o acórdão do TJ/SP, ao atribuir à publicação natureza exclusivamente comercial, exercera um grau de subjetividade que a Constituição não teria outorgado. No entendimento do Supremo Tribunal Federal<sup>116</sup>, *“a imunidade tributária sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil”*.

Dá-se ênfase ao fato de que a imunidade ora tratada protege da incidência tributária a produção e circulação dos livros, jornais e periódicos, alcançando, o papel destinado à sua produção e os seus insumos. Em outras palavras, não há que se falar em gravar a circulação de periódicos ou apostilas com o ICMS<sup>117</sup>, cobrar imposto de importação<sup>118</sup> incidente sobre encartes, capas para livros didáticos a

---

<sup>116</sup> RE 221.239/SP, rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 25.5.2004, DJ 6.8.2004, p. 61.

<sup>117</sup> RE 183.403/SP, REL. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 7.11.2000, DJ 4.5.2001, p. 35.

<sup>118</sup> RE 603.340/CE, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 5.11.2009, DJe 222, d. 22.11.2009, p. 26.11.2009.

serem distribuídos em fascículos semanais aos leitores de jornais, filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos<sup>119</sup>.

Esta imunidade atinge o IPI, o ICMS e o imposto de importação e exportação, mas não alcança todos os insumos utilizados na impressão de livros, jornais e periódicos, mas apenas aqueles que estejam compreendidos na expressão “papel destinado à sua impressão”, não abrangendo máquinas, aparelhos importados por empresa jornalística<sup>120</sup>, de acordo com a jurisprudência consolidada do STF. Não abrange tinta especial para imprimir o jornal<sup>121</sup>, mas apenas o papel fotográfico, inclusive fotocomposição a laser, filmes fotográficos, sensibilizados, não-impressionados, para imagens monocromáticas e papel para telefoto, todos destinados à composição de livros, jornais e periódicos, nos termos da Súmula 657/STF. Porém há precedente do STF entendendo que a imunidade tributária também abrange o material assimilável ao papel utilizado no processo de impressão de livros e que se integra ao produto final – capa de livros sem capa-dura. Tratava-se de um laminado de polímero de propileno, de uso constante, destinado a dar resistência às capas de livros sem capa-dura<sup>122</sup>.

Sendo a imunidade quanto aos impostos, ela não abrange o antigo Finsocial<sup>123</sup> e a COFINS<sup>124</sup>, já que tais tributos são espécies das contribuições sociais. Logo, as empresas jornalísticas ou editoras estão sujeitas ao pagamento da COFINS que incide sobre a sua receita mensal. Não estão incluídos no conceito de jornal as empresas de radiodifusão que transmitem “jornais”. O Estado do Rio de Janeiro, na sua Constituição Estadual, ampliou a imunidade aos livros, jornais e periódicos, estendendo-se aos “veículos de radiodifusão”, ocorrendo o mesmo na lei estadual relativa ao ICMS. O STF, no entanto, concedeu liminar<sup>125</sup> suspendendo tal expressão.

Quanto à extensão da imunidade aos programas de computador, livros eletrônicos ou publicações em CR-ROM, a doutrina é dividida. Se a interpretação

---

<sup>119</sup> Súmula 657/STF: “A imunidade prevista no art. 150, VI, ‘d’, da Constituição Federal abrange os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.”

<sup>120</sup> RE 178.863/SP, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. 25.3.1997, DJ 30.5.1997, p. 23210.

<sup>121</sup> RE 174.476/SP, rel. Min. Maurício Corrêa, rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 26.9.1996, DJ 12.12.1997, p. 65580.

<sup>122</sup> RE 392.221/SP, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. 18.5.2004, DJ 11.6.2004, p. 16.

<sup>123</sup> RE 141715/PE, rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 18.4.1995, DJ 25.8.1995, p. 26031.

<sup>124</sup> RE 211782/PR, rel. Min. Néri da Silveira, Segunda Turma, j. 28.8.1998, DJ 24.3.2000, p. 66.

<sup>125</sup> ADI 773 MC/RJ, rel. Min. Néri da Silveira, Tribunal Pleno, j. 9.9.1992, DJ 30.4.1993, p. 7564.

desta imunidade deve ser teleológica, não há razão para que ela seja restringida apenas à manifestação de ideias concretizadas em papel. Atualmente, o CD-ROM tem servido de suporte para a divulgação da cultura, havendo inúmeras publicações científicas comercializadas em livro eletrônico, devendo a imunidade ser reconhecida. O que importa é o conteúdo e não o formato utilizado para o exercício da liberdade de informar e ser informado.

No entanto, o STF, mediante decisões monocráticas, não tem admitido a extensão da imunidade para o CD-ROM<sup>126</sup>. Em um dos julgados, uma editora havia lançado um livro técnico de eletrônica, cujos fascículos eram acompanhados de componentes eletrônicos importados e CD para que o leitor tivesse facilidades no curso. O Tribunal de origem havia dado interpretação abrangente à imunidade, ressaltando a tendência de substituição da cultura tipográfica pela informatizada. Afastando a exigência de impostos devidos na importação. Porém, a Min. Ellen Gracie deu provimento ao recurso extraordinário porque a imunidade apenas alcançaria os insumos compreendidos no significado “papel destinado à sua impressão”. Vários outros julgados, em decisões monocráticas, afastaram o reconhecimento da imunidade para o CD-ROM ou materiais educativos que acompanham publicações técnicas, bem como para dicionário eletrônico, contido em software.

## 7.6 Outras imunidades

Não podemos deixar de mencionar as demais imunidades tributárias previstas na Constituição Federal. Muitas vezes o Constituinte dispôs que determinado tributo “não incidirá” em caso em que se tem uma imunidade, na medida em que estamos diante de verdadeira limitação constitucional ao poder de tributar.

O artigo 184, §5º da Constituição Federal veda a incidência de impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária. Nas palavras de Regina Helena Costa a

---

<sup>126</sup> RE 424.819/RJ, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 23.6.2005, DJ 12.8.2005, p. 113; RE 427.989/RJ, rel. Min. Carlos Velloso, j. 4.7.2005, DJ 3.8.2005, p. 65; RE 432.914/RJ, rel. Min. Ellen Gracie, j. 1.6.2005, DJ 16.6.2005, p. 96; AI 220503/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, j. 9.9.2004, DJ 8.10.2004, p. 27.

*“imunidade justifica-se como um poderoso instrumento de realização da função social da propriedade e de política agrária e fundiária, objetivando reduzir as desigualdades sociais e erradicar a pobreza e a marginalização”*<sup>127</sup>. Esta imunidade objetiva proteger exclusivamente o proprietário do imóvel desapropriado, não se estendendo à negociação dos títulos da dívida agrária que estejam em poder de terceiros<sup>128</sup>. De igual forma, não há incidência do ITBI na transmissão do imóvel desapropriado.

O artigo 155, §2º, inciso X da Constituição Federal arrola as imunidades de ICMS, dispondo que o imposto não incide:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Assim, havendo a exportações de mercadorias, frente ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, a legislação assegura o direito ao crédito, o qual poderá ser imputado pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu no Estado ou transferido para outros contribuintes do mesmo Estado (art. 25 da Lei Complementar 87/96).

b) Sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica. O STF decidiu que o benefício fiscal que não foi instituído em prol do consumidor, mas do Estado de destino dos produtos em causa, ao qual caberá, em sua totalidade, o ICMS sobre eles incidente, desde a remessa até o consumo. Assim, a empresa que adquire combustível em outro Estado, para uso próprio, sujeita-se ao pagamento do ICMS<sup>129</sup>.

c) Sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, caso em que fica sujeito apenas ao IOF devido na operação de origem.

d) Nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita. Assim, os

---

<sup>127</sup> Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 207.

<sup>128</sup> RE 215.585/DF, rel. Min. Moreira Alves, Primeira Turma, j. 4.4.2000, DJ 2.6.2000, p. 13; RE 179.696/DF, rel. Min. Néri da Silveira, Segunda turma, j. 16.12.1999, DJ 3.3.2000, p. 89.

<sup>129</sup> RE 198.088/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 17.5.2000, DJ 5.9.2003, p. 32.

serviços de comunicação por rádio e televisão abertas ao público não ficam sujeitos à incidência do ICMS.

O artigo 155, §3º determinou ainda que à exceção do ICMS, do imposto de importação e do imposto de exportação, nenhum outro imposto poderá incidir sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Antes da Emenda Constitucional 33/01, como o dispositivo fazia menção a tributo (“... nenhum outro tributo...”), muitos contribuintes ajuizaram ações judiciais objetivando afastar a incidência do PIS e da COFINS nas operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais. Contudo o STF decidiu que a referida imunidade não impediria a cobrança do PIS e da COFINS sobre o faturamento das empresas que realizassem as atividades ali descritas<sup>130</sup>, tendo inclusive editado a Súmula 659 (“É legítima a cobrança da COFINS, do PIS e do FINSOCIAL sobre as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”) sobre a matéria.

São imunes à incidência das contribuições sociais e contribuições de intervenção no domínio econômico, de que trata o artigo 149, *caput* da Constituição Federal, as receitas decorrentes de exportação (artigo 149, §2º, inciso I, da Constituição Federal), nos termos da redação que lhe foi dada pela Emenda Constitucional 33/01. Assim, sobre as receitas auferidas pelas pessoas jurídicas nas exportações não há incidência de PIS e COFINS, que são as contribuições sociais que recaem sobre as receitas. Por conta desse dispositivo há diversas medidas judiciais em que se discutem se a referida imunidade contempla, ou não, a contribuição social sobre o lucro obtido nas exportações. A matéria é controvertida na jurisprudência e está em discussão no Supremo Tribunal Federal. Em sessão plenária e com decisão unânime, o STF concedeu liminar cautelar para assegurar o alcance da imunidade estabelecida no

---

<sup>130</sup> RE 520.700 AgR/SP, rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, j 13.5.2008, DJe 102, d. 5.6.2008, p. 6.6.2008;

artigo 149, §2º, inciso I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, à contribuição social sobre o lucro líquido<sup>131</sup>.

Por outro lado, o artigo 156, §2º, inciso I da Constituição Federal trouxe a regra da imunidade prescrevendo que o imposto de transmissão (ITBI) *“não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”*. Nesse passo, havendo cisão, total ou parcial, ou fusão entre duas ou mais sociedades empresárias não haverá incidência do ITBI na transmissão dos imóveis. De igual maneira, havendo a extinção da sociedade e o consequente retorno dos imóveis aos sócios não há de se falar em incidência de ITBI, por configurar no capital social investido pelos sócios.

Temos ainda a imunidade do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior, nos termos do artigo 156, §3º, inciso II da Constituição Federal. Essa imunidade não abrange o serviço desenvolvido no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior ( artigo 2º., parágrafo único, da Lei Complementar 116/03). O STJ tem precedente no sentido de que *“A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País.”*. Assim, é legítima a cobrança de ISS de uma empresa prestadora de serviço contratada por uma tomadora de serviços localizada no exterior, sendo que aquela recebia

---

<sup>131</sup> AC 1738 MC/SP, rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, j. 17.9.2007, DJe 126, d. 18.10.2007, p. 19.10.2007, DJ 19.10.2007, p. 27.

equipamentos do exterior para conserto, mas o serviço é totalmente concluído em nosso território<sup>132</sup>.

São imunes ao imposto territorial rural – ITR, de competência da União, as pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel (artigo 153, §4º, inciso II da Constituição Federal, com a redação dada pela Emenda Constitucional 42/03).

O artigo 153, §3º, inciso III da Constituição Federal consagra a imunidade do IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior. Havendo a imunidade do IPI, o crédito apurado pelo exportador, frente ao princípio constitucional da não cumulatividade, poderá ser utilizado na forma determinada pela legislação.

Não podemos olvidar da imunidade tributária quanto às taxas de que trata o artigo 5º, inciso XXXIV da Constituição Federal. O dispositivo assegura a todos, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal. O STF declarou a inconstitucionalidade da lei estadual amazonense que obrigava o pagamento de taxa de segurança pública para fornecimento de certidões<sup>133</sup>.

## 7.7 Questão do contribuinte de fato

Ponto controvertido da imunidade tributária diz respeito a amplitude de aplicação da imunidade tributária especificamente quando estamos diante de um sujeito de fato imune que, no entanto, suporta o ônus financeiro do tributo, em especial os impostos classificados como indiretos (ICMS e IPI).

São possíveis duas interpretações bem distintas. A primeira, totalmente restrita e formal, que a partir do arcabouço constitucional, delimita que somente os impostos incidentes sobre a renda, patrimônio e serviços poderiam ser contemplados

---

<sup>132</sup> REsp 831124/RJ, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, j. 15.8.2006

<sup>133</sup> ADI 2969/AM, rel. Min. Carlos Britto, Tribunal Pleno, j. 29.3.2007, DJe 42, d. 21.6.2007, p. 22.6.2007, DJ 22.6.2007, p. 16.



pela regras da imunidade tributária. Esta linha de interpretação distribui os impostos sobre o comércio exterior, impostos sobre o patrimônio e a renda, impostos sobre a produção e a circulação e os impostos especiais, respectivamente capítulos II, III, IV e V, todos do livro Primeiro, Título III, do Código Tributário Nacional. Sob essa ótica não estão sob o manto da imunidade tributária o imposto de importação, o imposto de exportação, o impostos sobre operações de circulação de mercadorias e o imposto sobre produtos industrializados, posto que referidas operações não incidem sobre o patrimônio, renda e serviços.

A segunda, por sua vez, insurgindo-se contra a interpretação literal e restritiva, defende a tese de que devemos investigar se o encargo do tributo será suportado pela pessoa imune, mesmo que na condição de contribuinte de fato. Imprescindível que os conceitos de renda, patrimônio e serviços sejam aplicados de uma forma mais ampla, não se importando se a pessoa imune é contribuinte de fato ou de direito, mas sim se ele vai suportar o ônus financeiro do tributo, ou seja, se haverá possibilidade de repasse da carga financeira ao seu patrimônio, renda ou serviço.

Devemos destacar que a própria Constituição prescreve em seu artigo 150,§3º que a imunidade recíproca não deve aproveitar a particulares (“... não exonera o promitente comprador das obrigações impostas relativamente ao bem imóvel”). O raciocínio que extraímos é de que a própria Constituição reconhece juridicamente a repercussão dos impostos a ponto que limita a imunidade recíproca apenas aos entes públicos, excluindo os particulares.

Segundo o Ministro Aliomar Baleeiro e o mestre Geraldo Ataliba objetivo da norma de imunidade tributária é a exoneração do patrimônio, renda e serviços da entidades contempladas pelo benefício constitucional de modo a proporcionar uma maior aplicação dos recursos às suas finalidades institucionais. Assim, a imunidade deve ser aplicada aos impostos que amputem parcela do patrimônio ou renda das referidas entidades.

Sobre essa polêmica, a doutrina que defende a aplicação estritamente formal da norma de imunidade tributária combate a análise da imunidade tributária por essa ótica sob o argumento de que se trata de interpretação econômica. Misabel Derzi, na linha de raciocínio de Aliomar Baleeiro, rebate que “...é falsa a questão de se

*colocar como alternativa excludente: interpretação jurídico-formal ou interpretação econômica? Falsa porque tal indagação jamais deve ser examinada por um jurista, ou por um tribunal, uma vez que somente o jurídico pode interessar na aplicação do Direito. A verdadeira indagação que se colocar por detrás desse falso dilema, o econômico vs. Jurídico, está em descobrir a que princípios e valores jurídico-constitucionais devem servir os resultados de uma interpretação. A melhor interpretação é aquela que, de forma mais razoável e adequada, realiza os ditames constitucionais. Quando se conclui ser imperativo constitucional, na interpretação da imunidade recíproca, por força de valores e princípios fundamentais, a consideração da translação ou transferência do encargo de impostos, tal critério será jurídico e nunca meramente econômico. Ora, econômicos são os dados da realidade (ou morais, ou político-sociais) que só adquirem importância na medida em que a 'lei' ou a Constituição a eles se refira. Como lembra Isenee, a impropriamente chamada interpretação 'econômica' é um método jurídico que não guarda nenhuma particularidade(Cf. Josef Isenee, Die Typisierende Verwaltung, 1ª. ed., Berlim, Duncker & Humblott, 1976, p. 83.)”<sup>134</sup>.*

Nessa linha de raciocínio, o artigo 166 do Código Tributário Nacional ao tratar da restituição de tributos que comporem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a fazê-lo. A repercussão financeira foi necessariamente considerada pelo Direito, que atribui efeito jurídico ao referido fenômeno para os efeitos de repetição de indébito. Destarte, entendemos que se apenas o contribuinte que arcou com o encargo com o ônus tem direito à restituição nada mais justo que tenha também legitimidade para argüir a imunidade tributária, quando devidamente preenchidos os requisitos estabelecidos na Constituição e no Código Tributário Nacional.

Nessa linha de raciocínio dos tributos indiretos, especificamente o ICMS e o IPI, a Constituição instituiu o método da não-cumulatividade dos impostos, que somente podem ser explicados ou compreendidos integralmente pelo método da

---

<sup>134</sup> Direito tributário brasileiro, p. 134.

repercussão. Por esta metodologia, o ICMS e o IPI, o montante de imposto cobrado na operação anterior será compensado com o que for devido na operação subsequente (art. 155, §2º, inciso I). Conquanto o contribuinte-adquirente da operação subsequente não tenha recolhido o montante de imposto cobrado na operação anterior, por força da sistemática de cálculo do imposto, este contribuinte sofre a repercussão econômica do tributo, fato juridicamente reconhecido pela norma constitucional que inclusive garante o direito de crédito para os efeitos de compensação com o que for devido na operação subsequente. Nesse diapasão, infere Misabel Derzi, em nota a obra de Aliomar Baleeiro, que “... é inadequado e mesmo estranho supor que a consideração da repercussão, para os efeitos da imunidade tributária, e só para esses, seria adoção de critério ‘ajurídico’ ou meramente ‘econômico’. Ao contrário, ela é presunção constitucional, fundamento de direito à compensação dos créditos, incondicionalmente estabelecido na técnica do princípio da não-cumulatividade. Igualmente, no direito à repetição do indébito, em se tratando de ICMS ou IPI, o fenômeno da repercussão é pressuposto pelo Código Tributário Nacional e pela jurisprudência, sendo ônus do contribuinte demonstrar a sua inexistência.”<sup>135</sup>

Entidade que adquire veículo novo na indústria automobilística deve arcar com o ônus financeiro do ICMS e IPI? Sabemos que nesse exemplo a fábrica de automóveis que é contribuinte de direito mas, de igual modo, é cediço também que a fábrica repassa o ônus financeiro ao adquirente do veículo. Quanto ao tema sob a análise, o Supremo Tribunal Federal tem entendido que a imunidade deve ser aplicada ao caso em espécie, desde que os bens adquiridos integrem o patrimônio da entidade. Nesse sentido:

*“EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA . INSTITUIÇÃO DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. C.F., art. 150, VI, c. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado*

---

<sup>135</sup> Idem, p. 136.

*interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II. - Precedentes do STF. III. - Agravo não provido.(AI 389118 AgR, rel. Min. Carlos Velloso, Segunda Turma, j. 24.9.2002, DJ 8.11.2002, p. 49)<sup>136</sup>*

Segundo o Min. Gilmar Mendes “*não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade*”<sup>137</sup>.

É inquestionável que quando o Estado ou a entidade sem fins lucrativos é contribuinte de fato arca com o ônus financeiro do imposto no caso de aquisição de bem. A própria metodologia de cálculo adotada pela não-cumulatividade do ICMS e IPI permite que se extraia essa ideia. A esse respeito devemos trazer à colação as palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho nos seguintes termos: “*A tese de Baleeiro sobre o contribuinte de fato, quando este é pessoa jurídica de Direito Público territorial ou não territorial, nos seduz. Aí, seja qual for o imposto quando o Estado é “contribuinte de fato” (consumidor final de bens e serviços), torna-se indubitável que uma pessoa política está pagando a outra. Ora, elas não têm capacidade contributiva. E a Constituição manda que se tribute levando em conta a aptidão contributiva das pessoas, exclusive das políticas. Deve a União pagar o ICMS de energia que consome como usuária final? Pela ótica de Aliomar, não. A questão de dizer que as concessionárias são contribuinte de jure, por isso excluídos da imunidade, é verdadeira, mas não deixa de trair certa suspicácia. Bastaria a lei dizer que elas seria ‘retentoras’ e contribuinte os usuários para que se apropositasse a imunidade intergovernamental em favor das pessoas políticas. É de perguntar se uma simples opção de técnica pode ou deve superpor-se a um princípio tão vestuto como é o da*

---

<sup>136</sup> Vide: RE 540725 AgR, rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, j. 10.2.2009, DJe 48, d. 12.3.2009, p. 13.3.2009, RE 535922 AgR/RS, rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 30.9.2008, DJe 216, d. 13.11.2008, p.14.11.2008.

<sup>137</sup> RE 210251 EDv, rel. Min. Ellen Grace, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 26.2.2003, DJ 28.11.2003, p. 11.

*imunidade intergovernamental recíproca, fundado em plano axiológico e de larga tradição jurídica.”*

As decisões do Supremo Tribunal Federal são no sentido de ampliar o conceito de renda, patrimônio e serviços. Segundo o entendimento o Supremo o que importa é preservar o patrimônio, renda e serviços das entidades imunes. Este, sem dúvida, é o melhor caminho, o mais consentâneo com a axiologia do princípio imunitório<sup>138</sup>. Entendemos que os conceitos de renda e patrimônio e serviços são amplos, abrangentes e devem ser interpretados de modo prestigiar os relevantes valores estampados em nossa Constituição.

## 7.8 Sinopse do capítulo

As imunidades gerais ou genéricas são aquelas previstas no artigo 150, inciso VI da Constituição, oponíveis às três ordens de governo que convivem na Administração.

A imunidade recíproca decorre dos princípios federativo e da isonomia das pessoas políticas porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, faltamente acabaria por interferir em sua autonomia.

Entendemos que a imunidade tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estende-se a todos os impostos, e não apenas aos impostos sobre “patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Coube ao art. 14 do Código Tributário Nacional a tarefa de estabelecer os requisitos exigidos pelo art. 150, VI, “c” e o fez nos seguintes termos: “Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem

---

<sup>138</sup> RMS 18809, rel. Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, j. 16.10.1974, DJ 8.7.1976, RTJ 77/709; MS 18991, rel. Min. Aliomar Baleeiro, Tribunal Pleno, j. 16.10.1974, DJ 8.7.1976, RTJ 77/727; RE 89173, rel. Min. Moreira Alves, Segunda Turma, j. 31.10.1978, DJ 28.12.1978, p.1255, RTJ 92/321; ACO 468/MS, rel. Min. Octávio Gallotti, j. 11.11.1996, DJU 21.02.1997, p. 2823; AI 175133, rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, j. 5.3.1996, DJ 26.4.1996, p. 13128.

escrituração de suas rendas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar a sua exatidão”.

## CAPÍTULO VIII – IMUNIDADES RELATIVAS ÀS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

### 8.1 Nota introdutória

O art. 195, §7º da Constituição Federal contempla imunidade dedicada às entidades beneficentes de assistência social em relação à contribuição para a seguridade social. Cabe às entidades beneficentes de assistência social, juntamente com os governos estaduais e municipais, a coordenação e execução de programas na área da assistência social, o que revela o estabelecimento de uma autêntica parceria entre o Estado e essas entidades para o alcance desse objetivo comum, nos termos do art. 204, inciso I da Constituição Federal, o que vênia para transcrever:

*“Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:*

*I – descentralização político-administrativa cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes de assistência social;”*

O preceito imunitório em foco insere-se num contexto onde vigoram os princípios da universalidade de cobertura e da solidariedade contributiva. O *princípio da universalidade da cobertura*, hospedado no art. 194, parágrafo único, inciso I do Texto Fundamental, impõe que “todas as espécies de infortúnios e limitações que retiram do homem a sua capacidade laboral estejam cobertas pelos planos de benefícios da Previdência Social”.

Já o *princípio da solidariedade contributiva*, abrigado no art. 195, pertinente ao financiamento da seguridade social, é decorrência lógica da adoção pelo Estado Brasileiro como seu objetivo fundamental, dentre outros, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, da CF). Significa que o Estado e a sociedade são corresponsáveis pela manutenção financeira da seguridade social. O

princípio da generalidade da tributação tem, assim, como seu correspondente, no campo das contribuições, o princípio da solidariedade contributiva.

À exceção do princípio da solidariedade contributiva temos as entidades beneficentes de assistência social que são desprovidas de capacidade contributiva, tendo em vista que sua capacidade econômica exaure-se no desempenho de suas finalidades que, fazendo as vezes do Estado, coordena e executa os programas de assistência social.

## **8.2 Imunidade do artigo 195, §7º da Constituição Federal**

### **8.2.1 Imperfeição do suporte físico “isentas”**

O § 7º do art. 195 da Carta Constitucional prescreve que “*são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

Ainda que o enunciado prescritivo fale em “isenção”, trata-se de imunidade tributária referente às contribuições destinadas à seguridade social. O legislador, eleito dentre os membros de uma sociedade composta de diversos segmentos sociais, não detém a técnica necessária para utilizar-se de suporte físico que seja unívoco. Pelo contrário, apela, no bom sentido, para o uso da linguagem natural para vincular os seus comandos. Nem poderia ser diferente por dois motivos. Primeiro que estamos diante de um sistema democrático em que todos podem participar do pleito eleitoral e nos representar perante o poder legislativo instituído. Segundo que o destinatário das regras jurídicas é a comunidade social, daí a necessidade do uso de linguagem compreensível.

De nada adiantaria o uso de uma linguagem mais sofisticada com a inserção de muitos termos e expressões científicas se não fosse possível a sua decodificação pelo destinatário da mensagem e, por conseguinte, a instauração do laço comunicacional. Verificada tal situação, a efetividade do direito restaria prejudicada, à medida que os valores sociais não seriam tocados e, conseqüentemente, as normas não seriam observadas.



Por outro lado, não podemos deixar a cientificidade de lado. Houve a necessidade da utilização de alguns termos científicos para dar maior precisão aos trabalhos da legislação. Logo, essa linguagem passou a ser tipicamente uma linguagem técnica. Contudo, isso não foi e nem será suficiente para evitar as imperfeições de seu discurso, uma vez que toda palavra é por natureza vaga e potencialmente ambígua. A linguagem jurídica apresenta zonas de penumbra e é, atual ou potencialmente, vaga e imprecisa. Tanto quanto a linguagem natural, portanto, a linguagem jurídica apresenta uma textura aberta.

Assim, *ambiguidade* e *imprecisão* são marcas características da linguagem jurídica. Manifesta-se a primeira em virtude de as mesmas palavras em diversos contextos designarem distintos objetos, fatos ou propriedades. A mesma palavra em contextos diversos *conota* sentidos distintos.

Quanto à *imprecisão*, decorre da fluidez de certas palavras, cujo limite de aplicação é impreciso. Buscando exemplos na linguagem comum, aí teremos os vocábulos “jovem”, “alto”, “calvo”. Jovem é a pessoa na adolescência ou um sujeito de 20 ou 25 anos também é jovem? Podemos considerar que tanto uma pessoa na adolescência como uma pessoa de 25 anos são jovens. O que é alto? Depende de certa forma do sistema de referência de cada um. Calvo, por sua vez, pode ser tanto uma pessoa que possui algumas entradas como também uma pessoa que tem apenas alguns fios de cabelo.

Sobre a textura aberta inerente aos discursos legais, pondera Genaro R. Carrió: *“por más que los juristas vuelvan su atención a las nuevas estructuras de derechos y deberes que las necesidades cambiantes y el ingenio humano crean día a día, y se afanen por rotular-las (contrato de edición, de exposición, de filmación, contrato deportivo, etc.) y por exponer sus características centrales, aquellas mismas necesidades y esa misma inventiva irán elaborando nuevas estructuras atípicas, frente a las cuales resultará siempre insuficiente el arsenal terminológico y conceptual de los juristas. Y ellos es así por las mismas razones que señalé en la primera parte, al*

*destacar por qué la “textura abierta” es una característica irremediable de los lenguajes naturales”*<sup>139</sup>.

A textura aberta da linguagem jurídica decorre do fato de nutrir-se ela (linguagem jurídica) da linguagem natural, na qual aqueles fenômenos se manifestam. Não é um mal injustificável, de toda sorte, este que padece a linguagem jurídica. E isso porque, se as leis devem ser abstratas e *gerais*, necessariamente hão de ser expressas em linguagem de textura aberta. Assim, por mais que haja empenho do legislador em elaborar textos mais precisos com termos rígidos, haverá sempre uma ponta de deformidade no seu discurso, palavras imprecisas quanto ao significado, alcance e sentido.

Outro fator que justifica as imperfeições do discurso do legislador é a composição das Casas Legislativas, que são formadas por pessoas de vários segmentos da sociedade, de diferentes profissões, religiões, raças e culturas. Em realidade, as Casas Legislativas devem ter esse caráter heterogêneo para uma melhor representatividade das diversas camadas sociais, porém, essa estrutura só será efetiva se, realmente, os representantes do povo tiverem consciência de buscar os verdadeiros valores de seus representados.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho salienta que *“os membros das Casas Legislativas, em países que se inclinam por um sistema democrático de governo, representam os vários segmentos da sociedade. Alguns são médicos, outros bancários, industriais, agricultores, engenheiros, advogados, dentistas, comerciantes, operários, o que confere um forte caráter de heterogeneidade, peculiar dos regimes que se queiram representativos. E podemos aduzir que tanto mais autêntica será a representatividade do Parlamento quanto maior for a presença, na composição de seus quadros, dos inúmeros setores da comunidade social. ponderações desse jaez nos permitem compreender o porquê dos erros, impropriedades atecnias, deficiências e ambiguidades que os textos legais cursivamente apresentam.”*<sup>140</sup>

É com muita atenção e com precauções que o jurista deve iniciar as suas investigações científicas, estando atento aos problemas semânticos e sintáticos que

---

<sup>139</sup> Notas sobre derecho y lenguaje, p. 53

<sup>140</sup> Curso de direito tributário, p. 4-5.

figuram nos textos legais. Assim, se é correto asseverar-se que o legislador se exprime numa linguagem natural, com retoques de símbolos científicos, o mesmo já não se passa com o discurso do cientista do direito.

*“O cientista do direito, por sua vez, ao percorrer esse enredo legislativo, não deve sucumbir às imprecisões da linguagem técnica do legislador, devendo sempre se impor de maneira crítica aos defeitos que esse sistema monoempírico prescritivo apresenta, travando, assim, uma luta incessante na produção de um sentido escoreito para a mensagem legislada. Sua linguagem, sobre ser técnica, é científica, na medida em que as proposições descritivas que emite vêm carregadas da harmonia dos sistemas presididos pela lógica clássica, com as unidades do conjunto arrumadas e escalonadas segundo critérios que observam, estritamente, os princípios da identidade, da não-contradição e do terceiro excluído, que são três imposições formais do pensamento, no que concerne às proposições apofânticas.”*<sup>141</sup>

O Supremo Tribunal Federal entende que o artigo 195, §7º, da Constituição Federal trata de verdadeira imunidade tributária. Nesse passo, devemos trazer à colação trecho do voto do Min. Celso de Mello: *“A cláusula inscrita no art. 195, §7º., da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, §7º., da Constitucional da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção)”*<sup>142</sup>.

Por essas razões não temos dúvida de que o artigo 195, §7.º da Constituição Federal representa norma jurídica de imunidade tributária, ainda que fale em isenção, pois advém do texto constitucional, ao passo que as isenções estão no plano de legislação infraconstitucional.

---

<sup>141</sup> Ibidem, p. 6.

<sup>142</sup> RMS 22.192/DF, rel. Min. Celso de Mello, Primeira Turma, j. 28.11.1995, DJ 19.12.1996, p. 51802.

### 8.3 Contribuições para a Seguridade Social e o seu regime jurídico

A imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social é aplicada no âmbito das contribuições para a seguridade social, que estão compreendidas dentro da classe das contribuições sociais.

Seguindo a classificação de tributos ofertada pela Carta Federal, chega-se a cinco categorias de tributos, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Dentro do conjunto das contribuições especiais encontram-se 3 espécies: contribuições de intervenção no domínio econômico, corporativas e sociais.

Partindo da divisão existente dentro da classe das contribuições sociais, onde algumas são destinadas para a seguridade social e outras não, limitar-nos-emos a investigar as exações sociais que custeiam a Seguridade Social, pois a imunidade condicional das entidades beneficentes refere-se apenas às contribuições sociais.

Deste modo, a imunidade do art. 195, §7º da Constituição Federal abrange as contribuições previdenciárias (Lei 8.212/91), a COFINS (Lei complementar 70/91), a contribuição social sobre o lucro (Lei 7.689/88), PIS (Lei Complementar 7/70)<sup>143</sup>, contribuição social incidente sobre as remunerações ou pagas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos, pessoas físicas e cooperados (Lei Complementar 84/96), CPMF (Lei 9.311/96), contribuições sociais destinadas ao SESC (Decreto-lei 9.853/46), SENAC (Decreto-lei 8.621/46) e ao salário-educação (Lei 9.424/96).

Pois bem, diante da postura do Constituinte de 1988 de indicar as classes dos tributos, restou cristalino o entendimento de que as contribuições sociais são efetivamente tributos, de modo que as discussões sobre a natureza jurídica dessas exações passaram a ser meramente dogmáticas. Outra consequência adveio com a uniformização dessa inteligência, a determinação da incidência do regime jurídico tributário.

O regime jurídico aplicado às contribuições sociais mostra-se bastante diversificado, vez que estão submetidas às normas do Sistema Constitucional

---

<sup>143</sup> AC 271 QO/PR, rel. Min. Carlos Britto, Primeira Turma, j. 28.9.2004, DJ 11.2.2005, p. 5.

Tributário, bem como aos enunciados da Seguridade Social. Desta feita, inferimos que todos os enunciados prescritivos tributários incidem para regular as contribuições sociais, na medida em que não forem derogados pelas proposições referentes à seguridade social.

As contribuições para a seguridade social, ainda que sejam consideradas como tributos, estão sujeitas aos princípios da seguridade social. Logo, a interpretação desses enunciados deve ser guiada pelos vetores axiológicos estatuídos no artigo 194, parágrafo único da Constituição Federal, tal como o princípio da equidade de custeio (194, parágrafo único, inciso V), que representa o princípio da isonomia no campo da previdência, com a qual todos devem contribuir de forma equânime para manutenção da seguridade social.

Essa é a regra geral, uma vez que esses tributos devem ser instituídos a partir da vinculação do produto arrecadado a uma finalidade social. Nessa espécie de exação, encontramos uma finalidade pública que deve ser observada quando do exercício da competência tributária; logo, esse complexo de potestade só pode ser movimentado quando a finalidade social estiver presente.

É o próprio texto constitucional que determina que nessas contribuições a finalidade imposta – vinculação dos recursos arrecadados à persecução de um fim público específico e determinado – está na essência da própria aferição da potestade de instituir tributos. Mas essa característica não afasta a aplicação das normas gerais de direito tributário às contribuições para a seguridade social, que são consideradas como tributos especiais, cuja arrecadação do produto tem uma vinculação pré-estabelecida no próprio corpo da Constituição Federal.

Com apoio nessa inteligência, é possível fundamentar a exigência de lei complementar também na regulamentação dos requisitos necessários para o nascimento do direito subjetivo da não tributação das entidades beneficentes de assistência social, no tocante às contribuições para a seguridade social, com o cotejo dos artigos 195, § 7º e 146, II, ambos da Constituição Federal, conclui-se que qualquer limitação ao poder de tributar deve ser introduzida por via de lei complementar.

As contribuições destinadas à manutenção da seguridade social estão proibidas de incidir sobre as entidades beneficentes que atendam às exigências

prescritas em lei complementar. É caso de exclusão tributária condicionada ao preenchimento de certos requisitos legais.

#### **8.4 Significado de “entidade beneficente de assistência social”**

A Constituição definiu a assistência social em seu artigo 203 e o fez os seguintes termos: *“Art. 203 - A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II - o amparo às crianças e adolescentes carentes; III - a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.”*

Os objetivos da assistência social são contidos no art. 203 da Constituição e abrangem a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, tutelando os desamparados economicamente. O amparo as pessoas carentes compreende também a integração ao mercado de trabalho bem como a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária.

A assistência social compreende um conjunto de ações integradas pelos Poderes Públicos e da sociedade e contempla um rol de medida protetivas as pessoas hipossuficientes pouco importando se estas pessoas estão inseridas em determinado grupos, classes ou categorias profissionais. A idéia é que deve estar voltada para a redução de desigualdades, carências e injustiças.

Devemos frisar que a assistência social deve ser prestadas pelos Poderes Públicos mas não exclui a sociedade.

Toda a sociedade deve estar comprometida com a assistência aos desvalidos. A assistência tanto pode ser prestada pelo Estado, suas autarquias como também pelas entidades beneficentes e de assistência social<sup>144</sup>.

Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto<sup>145</sup> lecionam que “*instituição de assistência social é aquela cujo objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade*”.

Entidade beneficente de assistência social é aquela sem fim lucrativo e também presta serviços às pessoas carentes.

A entidade beneficente de assistência social titular do direito público subjetivo de não ser tributada mediante contribuição para a seguridade social deve cumprir não somente os requisitos constitucionais necessários à fruição da imunidade concernente ao seu patrimônio, renda ou serviços – dedicar-se à assistência social e não possuir fim lucrativo –, mas também praticar a beneficência.

Destacam-se estas entidades pelos relevantes trabalhos que praticam relativos à proteção à família, à maternidade, à infância, à criança, à adolescência, à velhice, e a reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida.

Tais entidades cumprem seus objetivos sociais sem qualquer finalidade lucrativa. Promovem o atendimento as pessoas carentes que necessitam de assistência à saúde, à educação, reabilitação física e integração ao mercado de trabalho.

Tais entidades promovem conjuntamente com o Estado o bem comum. Assumem a responsabilidade de dar assistência médico-hospitalar a pessoas carentes.

No entanto, é crível que qualquer entidade, e muito mais a beneficente, para se manter necessita de recursos financeiros. Nesse passo, não se mostra razoável que a referida entidade tenha que ofertar e efetivamente prestar serviços gratuitos, até porque sem recursos financeiros não é possível manter a beneficência.

---

<sup>144</sup> Art. 204 - As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no Art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes:

I - descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a *entidades beneficentes e de assistência social*;

<sup>145</sup> Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. p. 63.

O fato de tal entidade cobrar eventualmente pelos serviços prestados não elide a condição de beneficente de assistência social. A gratuidade não é requisito essencial da imunidade.

Ao contrário, são imprescindíveis recursos financeiros para que as referidas entidades continuem a desenvolver a beneficência e a assistência social. Recursos que podem advir da remuneração paga pelo SUS ou mesmo decorrentes de atendimentos particulares.

O importante que os recursos sejam destinados integralmente para o alcance dos objetivos institucionais. Se a gratuidade fosse condição a imunidade, com toda certeza, a norma contida no artigo 195, §7º, da Constituição Federal tornar-se-ia inócua, na medida em que pouquíssimas são as entidades mantidas por doações.

Podemos afirmar que se exime a entidade de assistência social da exigência de contribuição para a seguridade porque tal entidade realiza beneficência, fazendo às vezes do Estado, posto que está voltada ao desempenho das atividades cujo dever é do próprio Estado.

As entidades beneficentes de assistência social, para fins do artigo 195, §7º, da Constituição Federal são aquelas desprovidas do ideal de lucro e que atendem as necessidades primárias do ser humano (saúde, educação, reabilitação física e ao mercado de trabalho), descritas não de forma exaustiva no artigo 203 da Constituição Federal.

Por isso, devem ser elas amparadas e incentivadas pelo Estado, e independentemente se há ou não remuneração pelos serviços prestados, seja pelo Estado, seja pelo particular, as entidades beneficentes estão abrangidas pela imunidade tributária.

Devemos lembrar que estas entidades suprem as deficiências do Estado, na consecução das necessidades básicas do ser humano.



## **8.5 Eficácia da norma de imunidade prescrita no artigo 195, §7º, da Constituição Federal**

Entendemos que as entidades beneficentes de assistência social são imunes aos impostos (artigo 150, VI, “c”, da CF) e contribuições sociais, de que tratam o artigo 195, da Constituição Federal.

Entre as contribuições sociais contempladas por esta imunidade podemos considerar aquelas incidentes sobre o empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma de lei, que recaem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a receita ou o faturamento e o lucro.

A norma imunizante também contempla as contribuições sociais que sejam instituídas como outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, observado o disposto no art. 154, inciso I consoante prescreve o §4º do art. 195.

Entendemos que a imunidade prevista no artigo 195, §7º da Constituição Federal tem a eficácia condicionada ao cumprimento de requisitos postos pelo legislador infraconstitucional.

Esses requisitos deverão ser necessariamente estabelecidos por legislação infraconstitucional.

Quedando-se inerte o legislador, inferimos que a fruição do benefício não poderá ser obstada, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal<sup>146</sup>.

---

<sup>146</sup> A esse respeito acórdão relatado pelo Min. Moreira Alves, proferido no julgamento do MI 232-RJ, em 2.8.1991, examinou pela vez primeira a norma imunizante insculpida no art. 195, § 7º. A ementa do julgado é a seguinte: “Mandado de injunção – Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no § 7º do art. 195 da Constituição Federal. Ocorrência, no caso, em face do disposto no art. 59 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impõe para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do art. 195, § 7º, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que a obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.”

## **8.6 Veículo normativo para regulamentação do artigo 195, §7º da Constituição Federal**

Questão que se coloca é se a regulamentação do art. 195, §7º da Constituição Federal pode ser por lei ordinária ou deverá, necessariamente, ser fixada por lei complementar.

Não temos receio em afirmar que a imunidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar e, como tal, cabe à lei complementar regulá-la. Inferimos que cabe à lei complementar, enquanto norma competente para estabelecer as normas gerais em direito tributário, exerce dúplice função: dispor sobre conflito de competência tributária ou regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Esta interpretação não é colhida apenas da mera leitura do artigo 146 da Constituição Federal, mas advém da exegese dos princípios republicano, federativo, da autonomia dos Municípios e da isonomia. Em relação aos requisitos para o gozo da imunidade tributária da contribuição para a seguridade social, não podemos deixar de nos atentar que a Constituição de 1988 é enfática ao prescrever que cabe à lei complementar defini-los. Dentro do conceito de imunidade acima exposto é crível que cabe à legislação complementar regulá-lo.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a Constituição, no tocante à imunidade tributária, remete à lei ordinária a fixação de normas sobre a constituição e funcionamento de entidade imune, não o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado estritamente à lei complementar.

A matéria está sendo examinada pelo Supremo Tribunal Federal, na ADI 1802, proposta contra dispositivos da Lei 9.532/97, que impôs alguns requisitos para que as instituições de educação e assistência social fossem consideradas sem fins lucrativos para efeito de imunidade, possibilitando ainda a tributação dos ganhos de capital e rendimentos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável. Analisando os artigos 12, 13 e 14, o Min. Sepúlveda Pertence, na apreciação

da liminar, depois de fazer referência ao precedente do STF no RE 93.770<sup>147</sup>, mencionou que a reserva de lei complementar é restrita “*aos lindes da imunidade, à demarcação do objeto material da vedação constitucional de tributar – o patrimônio, a renda e os serviços das instituições por ela beneficiados, o que inclui, por força do §3º, do mesmo art. 150, CF, a sua relação ‘com as finalidades essenciais das entidades nele mencionadas’, mas remete à lei ordinária ‘as normas regulamentadoras da constituição e funcionamento da entidade imune’, voltadas a obviar que ‘falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade’, em fraude à Constituição*”. Com base neste critério, entendeu que não padeceria de inconstitucionalidade formal os artigos 12 e §§2º (salvo a alínea “f”) e 3º assim como o parágrafo único do artigo 13. Por outro lado, decidiu ser densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos artigos 12, §2º, alínea “f”; 13, *caput*, e 14 e, finalmente considerou caracterizada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do §1º do artigo 12, da referida lei, concedendo liminar para suspender referidos dispositivos. A decisão é assim ementada:

*“Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14):*

---

<sup>147</sup> Ementa: “Imposto de Importação. Imunidade. O artigo 19, III, “c”, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta esta na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas aquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art. 17 do Decreto-lei n. 37/66. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (RE 93770, rel. Min. Soares Munoz, Primeira Turma, j. 17.3.1981, DJ 3.4.1981, p 2857, RTJ 102/304)

*cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal arguida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.”(ADI 1802 MC, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 27.8.1998, DJ 13.2.2004, p. 10)*

Devemos analisar com muito cuidado a decisão do Supremo Tribunal Federal, posto que conquanto tenha acertado no sentido de que cabe à lei complementar estabelecer os lindes da imunidade tributária quando susceptível de disciplina infraconstitucional, deixou margem para as investidas e arbitrariedades fiscais ao definir que poderá a lei ordinária fixar as normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune.

Não podemos permitir que o legislador ordinário venha a estabelecer requisitos da imunidade tributária sob a infundada justificativa de tratar-se de normas

que regulam a constituição e funcionamento de entidade imune. Cabe única e exclusivamente à lei complementar a imposição dos requisitos da imunidade tributária, nos termos do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

A interpretação do conteúdo normativo do artigo 195, §7º, da Constituição Federal deve ser realizada em conjunto com o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Mesmo ao legislador complementar é defeso impor requisitos não permitidos pela Constituição. Não poderá a lei complementar inovar e estabelecer regras outras que não tenham sido tratadas explícita ou implicitamente pela Constituição, ou que venham a modificá-las, restringi-las ou anulá-las. *“Queremos com isso deixar assentado que a Constituição absolutamente não atribuiu ao legislador complementar competência para abrir ou fechar as portas da tributação das entidades beneficentes de assistência social, por meio de contribuições sociais para a Seguridade Social. Pelo contrário, apenas permitiu detalhe os requisitos e limites pertinentes e adequados à fruição da imunidade em tela, sem, no entanto, frustrá-la”*, conforme ensina Roque Antonio Carrazza<sup>148</sup>.

E foi assim que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 14, trouxe os requisitos para o gozo da imunidade tributária, e o fez nos seguintes termos: *“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas: I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; III – manterem escrituração de suas rendas e despesas em livros revestidos de formalidade capazes de assegurar a sua exatidão”*.

Inferimos que as entidades beneficentes de assistência social não podem dar vantagens pecuniárias aos seus idealizadores, ou distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas. Os idealizadores ou fundadores são as pessoas que tiveram a iniciativa de constituir a entidade imune e, portanto, estas agem desinteressadamente, objetivam prestar a assistência social. Por óbvio que a regra não impede a remuneração dos funcionários da entidade, desde que os salários sejam compatíveis com os valores de mercado. Devemos consignar que em sendo o diretor

---

<sup>148</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 799.

contratado da entidade imune nada impede que seja remunerado com base em valores de mercado também. Entendemos como diretor a pessoa que venha a operacionalizar a entidade dedicando os seus conhecimentos técnicos para o aprimoramento da entidade. Trata-se, em realidade, de profissional do mercado de trabalho, pessoa habilitada, que dedica o seu tempo para o funcionamento da entidade.

A ausência de finalidade lucrativa, no entanto, não impõe a entidade beneficente que seus serviços sejam gratuitos. Até porque a gratuidade não é requisito ensejador da imunidade. A norma constitucional e o Código Tributário Nacional determinam que os recursos revertam integralmente em prol dos objetivos institucionais e, com isso, possam obter melhores condições materiais para consecução de suas finalidades. Por outro lado, os serviços devem ser gratuitos nos casos das pessoas comprovadamente desassistidas financeiramente. Essas pessoas realmente necessitam do apoio da entidade beneficente. É óbvio que essa gratuidade fica condicionada às limitações de ordem financeiras de cada entidade. No entanto, havendo condições financeiras, forçoso inferir que os serviços sejam cobrados para dispor de maiores e melhores meios materiais para atingir os fins que norteiam sua criação.

Por fim, a escrituração adequada constituirá linguagem suficientemente competente a comprovar o preenchimento de todos os requisitos aqui mencionados.

Entendemos que as “entidades beneficentes de assistência social” deverão obedecer aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional para que tenha reconhecido o seu direito subjetivo da não tributação por meios das contribuições sociais.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional é devidamente apto para conceder a plena aplicabilidade do artigo 195, §7º, da Constituição Federal, estabelecendo os requisitos necessários à fruição por parte dos contribuintes destinatários da norma de imunidade tributária. Qualquer preceito distinto que venha a estabelecer requisito pela via ordinária padece de inconstitucionalidade. Não há margem, neste caso em particular, para entendimento em contrário. Somente a lei complementar pode fixar as condições necessárias ao gozo da imunidade das entidades beneficentes de assistência social.

### **8.7 As inconstitucionalidades formais e materiais da Lei 12.101/09**

A Lei 12.101/09, que dispõe sobre a certificação das entidades beneficentes de assistência social, com a finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação e regula os procedimentos para a imunidade de contribuições para a seguridade social, revogou o artigo 55 da Lei 8.212/91 e estabeleceu requisitos outros que devem ser atingidos para a obtenção da imunidade de contribuições para a seguridade social, de que trata o artigo 195, §7º da Constituição Federal.

A imunidade tributária não pode ser regulada por lei ordinária, e no caso das entidades beneficentes de assistência social muito menos. As entidades beneficentes de assistência social, constituídas para atender os preceitos constitucionais descritos no artigo 203 da Constituição Federal, são imunes (e não isentas) às contribuições sociais destinadas a seguridade social e são portadoras do favor fiscal criado pelo artigo 195, §7º da Constituição Federal, desde que preenchidos os requisitos arrolados em lei complementar.

Acerca deste ponto, lei ordinária que venha a regular o assunto terá, no máximo, caráter eminentemente declaratório. Se repetir a Constituição e a lei complementar, será inócua, sem qualquer efetividade. Se as restringir, inconstitucional.

E foi nesse cenário que a Lei 12.101/09 foi instituída, totalmente maculada de inconstitucionalidades, ferindo de morte as normas constitucionais. Vejamos que a norma fala em isenção, quando em realidade estamos tratando de imunidade tributária. Não podemos permitir que nenhuma lei venha a transformar um benefício constitucional em mera desoneração legal (isenção).

A inconstitucionalidade da Lei 12.101/09 restringe a finalidade e alcance da norma de imunidade tributária do artigo 195, §7º da Constituição Federal, impondo exigências draconianas às entidades beneficentes de assistência social, a exemplo da

legislação anterior (artigo 55<sup>149</sup> da Lei 8.212/91 e artigos 4º<sup>150</sup> e 7º<sup>151</sup> da Lei 9.732/98) que, em seus diversos artigos, apresentaram-se eivados de inconstitucionalidade, porquanto tornaram letra morta a Constituição Federal. A respeito da legislação anterior, o professor Roque Antonio Carrazza havia percebido “... *nitidamente que, a pretexto de afastar em tela das falsas filantrópicas (instituições de fachada, que visam apenas ao enriquecimento de seus fundadores e dirigentes), a Lei 9.732/1998 acabou, na realidade, prejudicando, de modo inconstitucional, as verdadeiras filantrópicas quando, por exemplo, cobram, ainda que em parte e só de alguns (daqueles que podem pagar), pelos serviços que prestam*”<sup>152</sup>.

A Lei 12.101/09, em seu artigo 4º, estabeleceu, de forma totalmente descabida e inconstitucional, para as entidades que prestam assistência à saúde que deverão comprovar: (I) o cumprimento das metas estabelecidas em convênio ou instrumento congênere celebrado com o gestor local do SUS; (II) ofertar a prestação

---

<sup>149</sup> Assim dispunha o artigo 55 da Lei 8.212/91: “Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - seja portadora do Certificado e do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; II - seja portadora do Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos; III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes; III - promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência; IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais apresentando, anualmente ao órgão do INSS competente, relatório circunstanciado de suas atividades. §1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido. §2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção. §3º Para os fins deste artigo, entende-se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar. §4º O Instituto Nacional do Seguro Social - INSS cancelará a isenção se verificado o descumprimento do disposto neste artigo. §5º Considera-se também de assistência social beneficente, para os fins deste artigo, a oferta e a efetiva prestação de serviços de pelo menos sessenta por cento ao Sistema Único de Saúde, nos termos do regulamento. §6º A inexistência de débitos em relação às contribuições sociais é condição necessária ao deferimento e à manutenção da isenção de que trata este artigo, em observância ao disposto no § 3º do art. 195 da Constituição. “

<sup>150</sup> Assim dispunha o artigo 4º da Lei 9.732/98: “Art. 4º As entidades sem fins lucrativos educacionais e as que atendam ao Sistema Único de Saúde, mas não pratiquem de forma exclusiva e gratuita atendimento a pessoas carentes, gozarão da isenção das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 1991, na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial, desde que satisfaçam os requisitos referidos nos incisos I, II, IV e V do art. 55 da citada Lei, na forma do regulamento.”

<sup>151</sup> Assim dispunha o artigo 7º da Lei 9.732/98: “Art. 7º Fica cancelada, a partir de 1º de abril de 1999, toda e qualquer isenção concedida, em caráter geral ou especial, de contribuição para a Seguridade Social em desconformidade com o art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, na sua nova redação, ou com o art. 4º desta Lei.”

<sup>152</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 808.



de seus serviços ao SUS no percentual mínimo de 60% (sessenta por cento); (III) a prestação dos serviços de que trata o item anterior, com base no somatório das internações realizadas e dos atendimentos ambulatoriais prestados, anualmente.

No caso de impossibilidade de cumprimento do percentual mínimo de 60% (sessenta por cento) de prestação de serviços ao SUS, em razão da falta de demanda, declarada pelo gestor local do SUS, ou não havendo contratação dos serviços de saúde da entidade, deverá ela comprovar a aplicação de percentual da sua receita bruta em atendimento gratuito de saúde da seguinte forma: 20% (vinte por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for inferior a 30% (trinta por cento); 10% (dez por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 30 (trinta) e inferior a 50% (cinquenta por cento); ou 5% (cinco por cento), se o percentual de atendimento ao SUS for igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) ou se completar o quantitativo das internações hospitalares e atendimentos ambulatoriais, com atendimentos gratuitos não financiados pelo SUS ou por qualquer outra fonte, nos termos do artigo 8º da Lei 12.101/09.

Alternativamente, nos termos do artigo 11 da Lei 12.101/09, a entidade de saúde de reconhecida excelência poderá dar cumprimento aos requisitos necessários à concessão da imunidade tributária incidente sobre as contribuições sociais, através da realização de projetos de apoio ao desenvolvimento institucional do SUS, celebrando ajuste com a União, por intermédio do Ministério da Saúde, nas seguintes áreas de atuação: (I) estudos de avaliação e incorporação de tecnologias; (II) capacitação de recursos humanos; (III) pesquisas de interesse público em saúde; ou (IV) desenvolvimento de técnicas e operação de gestão em serviços de saúde. As entidades de saúde que venham a se beneficiar desses projetos poderão complementar, sem remuneração, as atividades relativas aos projetos de apoio com a prestação de serviços ambulatoriais e hospitalares ao SUS, mediante pacto com o gestor local do SUS, observadas as seguintes condições: a complementação não poderá ultrapassar 30% (trinta por cento) do valor usufruído com a isenção das contribuições sociais; a entidade de saúde deverá apresentar ao gestor local do SUS plano de trabalho com previsão de atendimento e detalhamento de custos, os quais não poderão exceder o valor por ela efetivamente despendido; a comprovação dos custos a que se refere a

condição anterior poderá ser exigida a qualquer tempo, mediante apresentação dos documentos necessários; e as entidades conveniadas deverão informar a produção na forma estabelecida pelo Ministério da Saúde, com observação de não geração de créditos.

Para a entidade de educação, o artigo 13 da Lei 12.101/09 determinou a aplicação anual em gratuidade de, pelo menos, 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida, além do cumprimento dos seguintes requisitos: (I) demonstrar adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação - PNE, na forma do art. 214 da Constituição Federal; (II) atender a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação; (III) oferecer bolsas de estudo nas seguintes proporções: a) no mínimo, uma bolsa de estudo integral para cada 9 (nove) alunos pagantes da educação básica; b) bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), quando necessário para o alcance do número mínimo exigido.

As inconstitucionalidades não param por aí. Para as entidades de assistência social, os artigos 18 e 19 da Lei 12.101/09 estabeleceram que os serviços ou ações assistenciais sejam de forma gratuita, continuada e planejada para os usuários e a quem deles necessitar, atuando na defesa e garantia de seus direitos, com objetivo de habilitação e reabilitação de pessoa com deficiência ou idosa e de promoção da sua integração à vida comunitária, e que poderão ser certificadas, desde que comprovem a oferta de, no mínimo, 60% (sessenta por cento) de sua capacidade de atendimento ao sistema de assistência social. Além do percentual mínimo de atendimento constituem ainda requisitos para a certificação de uma entidade de assistência social: (I) estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; (II) - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social.

Devemos consignar novamente a nossa ideia que a Lei 12.101/09 tornou “isento” o que é imune e alterou inconstitucionalmente as condições para gozo da imunidade tributária. Como a própria definição de “entidade beneficente de assistência social” está contida em nossa Carta Magna, as normas infraconstitucionais não podem alterar o sentido e o alcance das normas constitucionais, por força da hierarquia das

normas. Temos que lembrar que as normas infraconstitucionais buscam o seu fundamento de validade nas normas constitucionais e, assim, devem respeitá-las. Normas infraconstitucionais que venham a alterar ou restringir conceitos constitucionais devem ser expulsas do sistema jurídico.

No presente caso, a Lei 12.101/09, ao estabelecer requisitos para o desfrute da imunidade tributária pelas entidades beneficentes de assistência social, violou o artigo 146, inciso II, da Constituição que impõe competência exclusiva ao legislador complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Se não bastasse, a Lei 12.101/09 reduziu o conceito constitucional da entidade beneficente de assistência social. A lei, em seus diversos artigos retromencionados, estabeleceu a obrigatoriedade de oferta de prestação de seus serviços ao SUS. Tratando-se de entidades de educação e assistência social, nos artigos 13 e 18 respectivamente, de igual maneira, prescreveu a gratuidade como condição necessária para se atingir o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social.

Inciduiu o legislador atual em erro idêntico ao legislador anterior, ao somente considerar como entidade beneficente de assistência social que presta serviços seja ao SUS ou gratuitos. A Lei 12.101/09 além de eivada de vício formal por não ser lei complementar, também está eivada de vício material por reduzir ou deturpar o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social. Consignamos novamente que a gratuidade não é atributo imprescindível para que uma pessoa seja definida como entidade beneficente de assistência social. Patente a inconstitucionalidade da Lei 12.101/09, tendo em vista a usurpação de competência constitucional e consequente redução de conceitos constitucionais.

No que tange às entidades de saúde, o artigo 4º, inciso II, e o artigo 8º da Lei 12.101/09 impõem requisitos regulamentadores a aplicação da norma de imunidade tributária (artigo 195, §7º, da Constituição Federal) e, como já dito anteriormente, essa regulamentação deverá, necessariamente, ocorrer por lei complementar. Patente aqui o vício formal.

A Lei 12.101/09, em seu artigo 4º, inciso II, e o artigo 8º, violou a Constituição Federal, tendo em vista que a lei ordinária é incompetente para regular esta matéria por dois motivos.

O primeiro diz respeito à forma, necessariamente por lei complementar. O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal prescreve que as limitações constitucionais ao poder de tributar deverão ser reguladas por lei complementar.

E o segundo, quanto à matéria. A Lei 12.101/09 não pode reduzir o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social ao impor a obrigatoriedade de oferta e efetiva prestação de serviços ao SUS ou mesmo a gratuidade na prestação de serviços. A significação constitucional do conceito de beneficente de assistência social não compreende esses requisitos. A não obediência a este preceito implica na inconstitucionalidade da norma.

Nesse sentido, o Ministro Marco Aurélio, em decisão monocrática proferida na ADI 2.028/DF, deferiu a liminar para suspender a eficácia do art. 1º na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei 8.212, de 1991, e lhe acrescentou os §§ 3º, 4º, 5º, bem como os artigos 4º, 5º e 7º, da Lei 9.732, de 11.12.1998, a qual veio estabelecer novas exigências às instituições de assistência social para a fruição da imunidade. O Min. Marco Aurélio apreciou o pedido de liminar nos seguintes termos:

*“A toda evidência, adentrou-se o campo da limitação ao poder de tributar e procedeu-se - ao menos é a conclusão neste primeiro exame - sem observância da norma cogente do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal. Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerado o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no §7º do artigo 195 da Constituição Federal. Assim, tenho como configurada a relevância suficiente a caminhar-se para a concessão da liminar, no que a inicial desta ação direta de inconstitucionalidade versa sobre o vício de procedimento, o defeito de forma. Relativamente à questão de fundo,*

*atente-se para o caráter linear e abrangente do §7º do artigo 195 da Constituição Federal:..No preceito, cuida-se de entidades beneficentes de assistência social, não estando restrito, portanto, às instituições filantrópicas. Indispensável, é certo, que se tenha o desenvolvimento da atividade voltada aos hipossuficientes, àqueles que, sem prejuízo do próprio sustento e o da família, não possam dirigir-se aos particulares que atuam no ramo buscando lucro, dificultada que está, pela insuficiência de estrutura, a prestação do serviço pelo Estado. Ora, no caso, chegou-se à mitigação do preceito, olvidando-se que nele não se contém a impossibilidade de reconhecimento do benefício quando a prestadora de serviços atua de forma gratuita em relação aos necessitados, procedendo à cobrança junto àqueles que possuam recursos suficientes. A cláusula que remete à disciplina legal - e, aí, tem-se a conjugação com o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta da República, pouco importando que nela própria não se haja consignado a especificidade do ato normativo - não é idônea a solapar o comando constitucional, sob pena de caminhar-se no sentido de reconhecer a possibilidade de o legislador comum vir a mitigá-lo, a temperá-lo. As exigências estabelecidas em lei não podem implicar verdadeiro conflito com o sentido, revelado pelos costumes, da expressão "entidades beneficentes de assistência social". Em síntese, a circunstância de a entidade, diante, até mesmo, do princípio isonômico, mesclar a prestação de serviços, fazendo-o gratuitamente aos menos favorecidos e de forma onerosa aos afortunados pela sorte, não a descaracteriza, não lhe retira a condição de beneficente. Antes, em face à escassez de doações nos dias de hoje, viabiliza a continuidade dos serviços, devendo ser levado em conta o somatório de despesas resultantes do funcionamento e que é decorrência do caráter impiedoso da vida econômica.”*

E não apenas aqui que a Lei 12.101/09 infringiu o conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social. Em seu artigo 13

prescreveu que a entidade de educação deverá aplicar, anualmente, em gratuidade pelo menos 20% (vinte por cento) da receita anual efetivamente recebida.

Não caminhou bem o legislador infraconstitucional ao estabelecer o requisito de gratuidade. Nesse caso, não há outra solução que não seja a declaração de inconstitucionalidade do artigo 13, caput, e o seu §1º inciso III da Lei 12.101/09, e os artigos que a eles tenham relação de implicação.

O objetivo da imunidade prevista no art. 195, §7º da Constituição Federal é estimular a prestação de assistência social, em caráter beneficente, por aquelas instituições que trabalham ao lado e em auxílio do Estado na proteção de camadas sociais mais pobres, que são excluídas do próprio acesso às condições mínimas de dignidade. Devemos, sim, exigir que as referidas entidades prestem atendimento às pessoas carentes, na medida de sua capacidade de atendimento, para que a imunidade possa incidir em sua plenitude, permitindo a cobrança dos serviços das pessoas que tenham condições de pagar.

De igual maneira, no que tange as entidades assistenciais, os artigos 18 e 19 da Lei 12.101/09 regularam os requisitos para que as entidades sejam reconhecidas como entidades beneficentes de assistência social e, a exemplo dos artigos acima maculados de inconstitucionalidades formais e materiais, de igual forma, estabeleceram a gratuidade na prestação de serviços assistenciais como *conditio sine qua non* à obtenção da imunidade tributária de que trata o artigo 197, §7º, da Constituição Federal. Além da condição de gratuidade na prestação de serviços, a entidade de assistência social deverá: (I) estar inscrita no respectivo Conselho Municipal de Assistência Social ou no Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; (II) - integrar o cadastro nacional de entidades e organizações de assistência social.

Mais uma vez vale lembrar o voto proferido pelo Min. Marco Aurélio na ADI 2028/DF no sentido de que as entidades beneficentes de assistência podem e devem cobrar das pessoas que tenham recursos financeiros suficientes. As razões que levaram à suspensão da sua eficácia foram explicadas pelo Ministro Marco Aurélio, ao asseverar que a lei, ora questionada, apresenta tanto vício de forma, como vício material. A forma de produção do diploma legal resta eivada de vício insanável, pois

as limitações ao poder de tributar exigem regulamentação por lei complementar. Continua, *“ainda que se diga da aplicabilidade do Código Tributário Nacional apenas aos impostos, tem-se que veio à baila, mediante veículo impróprio, a regência das condições suficientes a ter-se o benefício, considerando o instituto da imunidade e não o da isenção, tal como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal”*.

Pertinente à questão material, o Ministro sustenta que nem mesmo o veículo normativo complementar poderia restringir o alcance da norma do art. 195, §7º, a ponto de descaracterizar o preceito imunitório. Assim, com nova definição de entidade de assistência social, que pressupõe a prestação exclusiva de serviços gratuitos de assistência social, o legislador infraconstitucional teria extrapolado os limites impostos pelo constituinte.

No entendimento de Roque Antonio Carrazza, nada impede que as entidades sem fins lucrativos e de assistência social obtenham receitas positivas. Elas devem, sim, reinvestir estas receitas na consecução de seus elevados objetivos. Insistimos que elas só não podem dar vantagens pecuniárias a seus instituidores e dirigentes. Assim, a existência de superávit, além de não ser proibida, é sinal inequívoco de boa administração, devendo até ser estimulada. Afinal, auferindo receitas e, em razão disso, fazendo crescer seu patrimônio, as entidades privadas de beneficência disporão de maiores e melhores meios materiais para atingir os fins que norteiam sua criação. As entidades sem fins lucrativos e de assistência social complementam as atividades do Estado, implementando políticas de efetivação dos direitos sociais.<sup>153</sup>

Os requisitos de gratuidade de atendimento e de prestação de serviços de saúde ao SUS trazem em seu bojo uma nova definição de entidade de assistência social, responsável por restringir a amplitude do preceito imunizante condicional, ao mesmo tempo em que se choca com a definição de entidade de assistência social oferecida implicitamente pelo texto constitucional, e explicitamente pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional. A posição jurisprudencial sobre a gratuidade ou de prestação de serviço ao SUS das entidades beneficentes, alhures colacionadas, demonstram que dentro do conteúdo semântico da expressão “entidade beneficente de

---

<sup>153</sup> Curso de direito constitucional tributário, *passim*.

assistência social” não aparece a nota da gratuidade de seus serviços ou o atendimento ao SUS, apenas a ausência de fins lucrativos.

Não importa a necessidade da gratuidade de seus serviços ou a respectiva prestação de serviços de saúde ao SUS. Uma coisa é a inexistência de fins lucrativos, que exige tanto a não distribuição de suas rendas, como a aplicação de eventuais resultados positivos na manutenção da própria entidade; e coisa diversa é a prestação de serviço ao SUS, planos de saúde ou particular e a respectiva cobrança pelos serviços prestados. As entidades necessitam de recursos financeiros para se manter e prestar serviços a pessoas carentes. O sistema de saúde do SUS é deficitário sendo certo que sua remuneração sequer paga as despesas decorrentes da respectiva prestação de serviços. Sem recursos financeiros não há como viabilizar as ações de beneficência. Daí a necessidade de se cobrar pelos serviços prestados de quem pode pagar. O que importa é saber se a entidade destinou integralmente os recursos financeiros na manutenção de seus objetivos institucionais e não distribuiu parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

Resta cristalina a invalidade da Lei 12.101/09 por vícios formal e material, visto que tratar de matéria que não é sua competência e amplia excessivamente os conceitos constitucionais, de modo a ferir os vetores axiológicos distribuídos no Texto Supremo. Nem mesmo o legislador infraconstitucional complementar, que detém competência para estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade, poderia ir tão além.

Além do cumprimento dos requisitos acima mencionados, o artigo 29 da Lei 12.101/09, sem qualquer amparo legal, trouxe outros requisitos já descritos pelo Código Tributário Nacional. O quadro dos artigos 9º, §1º, 14, 113, §2º do Código Tributário Nacional e o artigo 29 da Lei 12.101/09 demonstra que as normas jurídicas introduzidas pelo legislador ordinário praticamente repetem o Código Tributário Nacional de forma desnecessária. Senão vejamos:

| <b>Lei 12.101/09 – Artigo 29</b>                                                                                                     | <b>Código Tributário Nacional</b>                                                                               |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou | Artigo 14, inciso I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; |



---

indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV- mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do

Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contados da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

Artigo 14, inciso II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

Artigo 9º, §1º - O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Artigo 14, inciso I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

Artigo 14, III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Artigo 113,§2º- A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou

---

---

negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade, quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar nº 123/06.

---

Artigo 14, III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Nesse passo, entendemos que o artigo 29 da Lei 12.101/09 é também inconstitucional posto que trata de matéria reservada a lei complementar, incorrendo em inconstitucionalidade formal. E, mesmo que se entenda ausente a inconstitucionalidade, *ad argumentandum tantum*, a norma contida no artigo 29 é despicienda por tratar de matéria já regulada pelo Código Tributário Nacional.

Como vemos, a Lei 12.101/09 apresenta-se, concomitantemente, “... *inquinada de inconstitucionalidade material, porque com os novos requisitos que impôs às entidades beneficentes de assistência social, acabou por restringir significativamente, a ponto de qualquer anular, a imunidade tributária do artigo 195, §7º, do Texto Magno, e de inconstitucionalidade formal, já que, sendo uma lei ordinária, não é o veículo adequado para regular o assunto. (...) Em suma, a despeito das recentes inovações legislativas, as entidades beneficentes de assistência social continuam a ter o direito constitucional subjetivo de não pagar contribuições sociais para a Seguridade Social. Basta que atendam os requisitos do art. 14 do CTN.*”<sup>154</sup>

## 8.8 Sinopse do capítulo

O §7º do art. 195 da Carta Constitucional prescreve que são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. A jurisprudência constitucional do

---

<sup>154</sup> Curso de direito constitucional tributário, p. 811.

Supremo Tribunal Federal já identificou a existência de uma típica garantia de imunidade.

A imunidade do art. 195, §7º da Constituição Federal abrange as contribuições sócias destinadas a seguridade social.

Instituição de assistência social é aquela cujo objeto social, descrito no respectivo estatuto, envolve um ou mais dos fins públicos referidos na Constituição, isto é, o de colaborar com o Estado na realização de uma obra social para a coletividade.

A norma prescrita no art. 195, §7º da Constituição Federal demanda regulamentação por lei complementar. A lei complementar não poderá exceder ao conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social.

As “entidades beneficentes de assistência social” deverão obedecer aos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional para obtenção da imunidade referente à contribuição para a seguridade social.

A Lei 12.101/09, ao estabelecer requisitos para o desfrute da imunidade tributária pelas entidades beneficentes de assistência social, violou o artigo 146, inciso II, da Constituição que impõe competência exclusiva ao legislador complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

As entidades necessitam de recursos financeiros para se manter e prestar serviços a pessoas carentes. Os recursos financeiros das entidades beneficentes são mitigados, daí a necessidade da cobrança dos abastados com o intuito de atingir os seus objetivos institucionais de desenvolvimento de atividades voltadas aos hipossuficientes.

A Lei 12.101/09 está eivada de inconstitucionalidades formais e materiais.

## CONCLUSÕES

A imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência colabora diretamente com o Estado na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e na educação.

O Estado sabedor de que as necessidades da sociedade são ilimitadas, abre mão destes recursos financeiros, que a princípio seriam arrecadados para pagamento de tributo, com o intuito que eles sejam aplicados diretamente pelas entidades beneficentes para a concretização dos objetivos fundamentais do Estado.

Com isso, o Estado instiga algumas entidades denominadas de beneficentes, através da desoneração tributária, a ajudá-lo a cumprir este papel tão importante perante à sociedade.

A imunidade tributária das entidades beneficentes deve ser entendida como garantia, como instrumento de proteção de valores fundamentais inseridos nas normas constitucionais.

Defendemos que as imunidades tributárias objetivam resguardar valores colhidos de diversos fatos sociais e representam o sistema de referência do Poder Constituinte Originário.

São normas jurídicas contidas no Texto Constitucional. Verdadeiras guardiãs do sistema federativo, do princípio republicano, do princípio da isonomia e estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente determinadas.

A regulamentação da imunidade tributária deve ser necessariamente por lei complementar. O artigo 146, inciso II, da Constituição Federal determina que caberá ao legislador complementar estabelecer as limitações constitucionais ao poder de tributar.

No entanto, a lei complementar não é livre para prescrever os requisitos da imunidade tributária. Poderá apenas versar sobre alguns requisitos que decorram de princípios constitucionais ou mesmo desdobramentos dos requisitos já estabelecidos

pela Constituição, observando sempre a definição constitucional de entidade beneficente de assistência social.

Dado o *status* de lei complementar, o artigo 14 do Código Tributário Nacional é o responsável em estabelecer os requisitos da imunidade tributária, em especial o artigo 195, §7º da Constituição Federal que trata da imunidade das entidades beneficentes de assistência social. E, nesse passo, determinou os seguintes requisitos: i) proibição da distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título; ii) obrigatoriedade da aplicação integral de suas rendas no País; iii) aplicação dos recursos em suas finalidades essenciais; iv) obrigatoriedade de manutenção de escrituração das receitas e despesas.

O requisito de proibição de distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas a qualquer título não implica que a entidade não possa cobrar pelos serviços prestados, muito menos de que não possa remunerar as pessoas contratadas e envolvidas nas atividades institucionais da entidade sem fins lucrativos, desde que os salários sejam compatíveis com os valores de mercado.

Entendemos como requisito intrínseco ao gozo da imunidade a aplicação irrestrita e integral dos recursos em sua finalidade institucional e no País.

Inferimos também que não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais (tributos indiretos, exemplo ICMS e IPI).

O que cumpre perquirir é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. Não importa se a entidade beneficente é contribuinte de fato ou de direito. Sendo integrado ao seu patrimônio, a norma de imunidade tributária deve ser aplicada sobre os impostos incidentes sobre estas operações.

O dever de manter a escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a sua exatidão é uma proteção para a própria entidade imune, que poderá utilizar tais documentos como prova do preenchimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

As entidades beneficentes de assistência social, além de preencher todos os requisitos do artigo 14 do CTN, devem ser formadas com o propósito de servir à

coletividade, sem fins lucrativos, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências.

O legislador constituinte utilizou inadequadamente o termo “isenção” no artigo 195, §7º da Constituição Federal. Trata-se, em realidade, de imunidade tributária referente às contribuições para a seguridade social.

A Lei 12.101/09, a exemplo do artigo 55 da Lei 8212/91, está maculada de diversas inconstitucionalidades formais e materiais.

Formal por que o veículo utilizado (lei ordinária) não é a via adequada. Qualquer norma jurídica que venha a tratar de limitações constitucionais ao poder tributária deverá ser introduzida no ordenamento jurídico através de lei complementar, conforme artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Em relação à inconstitucionalidade material, inferimos que a Lei 12.101/09 deturpou a definição de “entidade beneficente de assistência social”, contida na Constituição Federal, ao impor requisito de gratuidade na prestação de serviço pela entidade beneficente ou quando determinou, no caso de entidade de saúde, percentual mínimo de 60% de prestação de serviços ao SUS.

A gratuidade ou a efetiva prestação de serviços ao SUS não são requisitos compreendidos na definição constitucional de “entidade beneficente de assistência social”.

Estas entidades necessitam de recursos para a manutenção de suas atividades institucionais. Elas podem e devem cobrar de pessoas que apresentam condições financeiras de pagar pelos serviços prestados. O que importa saber é se os recursos advindos serão aplicação integralmente em suas atividades institucionais dentro do País.

Por fim, entendemos que as entidades beneficentes de assistência social devem ser amparadas e cada vez mais incentivadas pelo Poder Público através da imunidade tributária, pois auxiliam o Estado na consecução das necessidades primárias (saúde, educação, reabilitação física e ao mercado de trabalho) da sociedade, em especial as pessoas carentes.

## BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2201.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 2ª. ed., São Paulo: Saraiva, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Pesquisas Tributárias – Nova Serie 4. Imunidade Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996.
- \_\_\_\_\_. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.
- \_\_\_\_\_. *República e Constituição*. 2ª. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 4ª. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2004
- BAETA NEVES, Clarissa Eckert. *Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas*. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1980.
- \_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª. ed., atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BARRETO, Aires e Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2ª. ed., São Paulo: Dialética, 2001.
- BARRETO, Fernandino Aires. *Pesquisas Tributárias – Nova Série 4. Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume 2, Ives Gandra da S. Martins (coord.). São Paulo: Saraiva, 1998.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9ª. ed., Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- \_\_\_\_\_. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Editora Campus, 2004.

\_\_\_\_\_. *El problema Del positivismo jurídico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1965.

BONITO, Raffael Frattari. *A imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão, prescrita no art. 150, VI, d, da Constituição Federal, aproveita aos softwares?*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 42-113.

BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

\_\_\_\_\_. *Ciências Feliz*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3ª. ed., 2ª. tir., São Paulo: Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. *Obrigação Tributária (uma introdução metodológica)*. 2ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CAMPILONGO, Celso Fernandes. *Política, sistema jurídico e decisão judicial*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRIÓ, Genaro R. *Notas sobre Derecho y Lemguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1990.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Condicionadas e Suspensão de Imunidades: Análise dos requisitos do artigo 14 do CTN impostos às instituições de educação sem fins lucrativos*. São Paulo: Revista de Direito Tributário nº 99-7, 2008.



\_\_\_\_\_. *Apostila de filosofia do direito I: Lógica Jurídica*. São Paulo: PUC, 2007.

\_\_\_\_\_. *Apostila do curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: IBET, 2006.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de Direito Tributário*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*. 6ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COPI, Irving M. *Introdução à Lógica*. Tradução Álvaro Cabral. São Paulo: Mestre Jou, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2ª edição revista e atualizada, São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 1ª edição, 2ª tir., São Paulo: Saraiva, 2009.

DE GIORGI, Raffaele. *Direito, tempo e memória*. Tradução de Guilherme Leite Gonçalves. Revisão técnica de Celso Fernandes Campilongo e Carolina Cadavid. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

DERZI, Mizabel de Abreu Machado, em nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. *Direito Tributário Brasileiro*, 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª edição, Tradução de J. Batista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2ª ed., São Paulo: Atlas, 1994.

FIORIN, José Luiz. *As astúcias da enunciação – as categorias de pessoa, espaço e tempo*. São Paulo: Ática, 1996.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2ª ed., São Paulo: Annablume, 2004.

ENGISH, Karl. *Introdução ao pensamento jurídico*. 6ª ed., Tradução de J. Batista Machado. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1983.

GARCIA, Maria. *Revista de Direito Público*. Volume 97. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

- GABRIEL, Ivo. *Norma Jurídica Produção e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda Pressupostos Constitucionais*. 2ª tir., São Paulo: Malheiros, 2002.
- GORDILLO, Agustín A. *Tratado de derecho administrativa*, tomo I. 4ª edição, Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1997.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 - Interpretação e crítica*. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2001.
- GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. *Introducción ao conocimiento científico*. Buenos Aires: Editorial Universitaria de Buenos Aires, 1985.
- HEGENBERG, Leonidas. *Saber De e Saber Que: Alicerces da Racionalidade*. Petrópolis: Vozes, 2002.
- HESSSEN, Johannes. *Filosofia dos Valores* – tradução L. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva, 1946.
- HORVATH, Estevão. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- HOUAISS, Instituto Antônio. *Dicionário Houaiss da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetivo, 2004.
- KELSEN, Hans. *Teoria geral do direito e do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- \_\_\_\_\_. *Teoria pura do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral das normas*. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.
- LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária – Decadência e Prescrição*, São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- LUHMANN, Niklas. *El Derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Universidade de Brasília, 1969.
- \_\_\_\_\_. *Sociologia do direito*, volumes I e II. Tradução de Gutavo Bayer, Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1983.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo, Editora Max Limonad, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. São Paulo: Malheiros, 1993.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. *Não-Incidência, Imunidades e Isenção no ICMS*, Revista Dialética de Direito Tributário. Volume 18. São Paulo: Dialética, 1997.

\_\_\_\_\_. *Pesquisas Tributárias – Nova Série 4. Imunidade Tributária*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MALERBI, Diva. *Imunidade Tributária*. In: *Imunidades Tributárias – Pesquisas Tributárias*, Nova Série – 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS, Ives Gandra, (coord.). *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Condicionadas e Incondicionadas – Inteligência do art. 150, inciso VI e §4º e artigo 195, §7º da Constituição Federal*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário 28/68.

MATURANA, Humberto e VARELA, Francisco. *A árvore do conhecimento - As Bases Biológicas do Conhecimento Humano*. Campinas: Editora Psy, 1995. São Paulo: Ed. Palas Athena, 2004

MIRANDA, Pontes de. *Comentários da Constituição de 1967*. Tomo V. 2ª ed., 2ª tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1974.

\_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Privado: direito das obrigações e suas espécies, fontes e espécies de obrigações*, Tomo XXII, 2ª ed., Rio de Janeiro: Editor Borsol, 1958.

MOARES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2001.

\_\_\_\_\_. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 34/19.

- MOUSSALLEM, Tárek. *As Fontes do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Revogação em Matéria Tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Liviata: uma relação difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995.
- REALE, Miguel. *Introdução à Filosofia*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1994.
- \_\_\_\_\_. *Filosofia do Direito*, São Paulo: Saraiva, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Cinco Temas do Culturalismo*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.
- SILVA, Jose Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 17ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.
- SOARES DE MELO, José Eduardo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentário ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- STUMM, Raquel Denise. *Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1995.
- TEMER, Michel. *Elementos de direito constitucional*. 4ª ed., 2ª tir., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- TERAN, Juan Manuel. *Filosofia Del Derecho*. México: Editorial Porrúa, 1971.
- TEUBENER, Gunther. *O direito como sistema autopoietico*. Lisboa. Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.
- TIPKE, Klaus e LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerecht)*, tradução da 18ª. edição alemã de Luiz Dória Furquim, Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- TORRES, Ricardo. *Os Direitos Humanos e a Tributação Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TÔRRES, Heleno; GARCIA, Vanessa. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico. Tributação e Imunidade dos Chamados “Livros Eletrônicos”*. IOB – Informações Objetivas. São Paulo: 1998, p.73 a 86.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. *Pesquisas Tributárias – Nova Série 4. Imunidades Tributárias*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

\_\_\_\_\_. *Tratamento de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Volume III, Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. *Coisa julgada em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo*. 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. *Causalidade e Relação no Direito*. 4ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

\_\_\_\_\_. *Sobre o conceito do direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

\_\_\_\_\_. *Escritos Jurídicos e filosóficos*. São Paulo: Axis Mundi/IBET, 2003.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus logico-philosophicus*.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

WARAT, Luis Alberto. *O Direito e sua Linguagem*. 2ª ed., Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.