



Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática





Fernando Borges Mânica

Terceiro Setor e Imunidade Tributária: Teoria e Prática

1ª reimpressão

Belo Horizonte



2008

© 2005 Editora Fórum Ltda.
2008 1ª reimpressão

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra,
por qualquer meio eletrônico,
inclusive por processos xerográficos,
sem autorização expressa do Editor.

Editora Fórum Ltda.
Av. Afonso Pena, 2770 – 15º/16º andar
Funcionários – CEP 30130-007
Belo Horizonte – Minas Gerais
Tel.: (31) 2121.4900
www.editoraforum.com.br
editoraforum@editoraforum.com.br

Editor responsável: Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Revisora: Cida Ribeiro
Bibliotecária: Nilcéia Lage de Medeiros – CRB 1545/MG – 6ª região
Capa, projeto gráfico e formatação: Walter Santos

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

M278t Mânica, Fernando Borges
Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática. / Fernando
Borges Mânica. 1. reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

344 p.
ISBN: 978-85-89148-58-0.

1. Terceiro setor, arrecadação, Brasil. 2. Imunidade tributária,
Brasil. 3. Benefício fiscal, Brasil. 4. Terceiro setor, aspectos consti-
tucionais, Brasil. 5. Terceiro setor, aspectos jurídicos, Brasil. I. Título.

CDU: 336.2(81)
CDD: 342.1191

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2002 da Associação
Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

MÂNICA, Fernando Borges. *Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e
prática*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 344 p. ISBN: 978-85-89148-58-0.



A meus pais





Agradeço ao Prof. Dr. José Roberto Vieira pela orientação e pelo exemplo de dedicação ao ensino e à pesquisa.

Agradeço ao Dr. Gustavo Justino de Oliveira, à Dra. Rachel da Cruz e à Marcela Zen pelo incentivo e auxílio ao estudo dos temas relacionados com o terceiro setor e com a responsabilidade social.

Agradeço a Gabriel Jamur e a André Giamberardino pela colaboração na pesquisa bibliográfica.



Lista de Abreviaturas e Símbolo

- ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art. – artigo
Cap. – capítulo
CF/88 – Constituição Federal de 1988
CTN – Código Tributário Nacional
EC – Emenda Constitucional
EDv – Embargos de Divergência
g. n. – grifo nosso
ICMS – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação
IE – imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados
II – imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IOF – imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a créditos mobiliários
IPTU – imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA – imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR – imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD – imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação
ITBI – imposto sobre transmissão de bens imóveis
ITR – imposto sobre a propriedade territorial rural
RE – Recurso Extraordinário
STF – Supremo Tribunal Federal
§ – parágrafo



Sumário

Prefácio	
Regina Helena Costa	15
<i>Capítulo 1</i>	
Apresentação	17
<i>Capítulo 2</i>	
O Estado e suas Funções	23
2.1 Do Estado Absolutista ao Estado Social	24
2.1.1 Origem e conceito de Estado	24
2.1.2 O Estado de Direito	27
2.1.3 O Estado Liberal	29
2.1.4 Conseqüências do projeto liberal	32
2.1.5 O Estado Social: surgimento e crise	34
2.2 Um novo modelo	38
2.2.1 Redefinindo papéis	38
2.2.2 Princípio da subsidiariedade	41
2.3 Reforma do Estado no Brasil	45
2.3.1 Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado	45
2.3.2 Organizações sociais: publicização ou privatização?	48
2.3.3 Prestação dos serviços públicos sociais	51
2.3.4 Responsabilidade social do Estado e da sociedade	53
2.4 Terceiro setor	57
2.4.1 Origem da expressão e conceito	57
2.4.2 Conceito jurídico de terceiro setor	59
2.4.2.1 Interesse público x interesse coletivo	61
2.4.2.2 Entidades de defesa de direitos	62
2.4.2.3 Entidades prestadoras de serviços de interesse público: o público não-estatal	63
2.4.3 Panorama do terceiro setor no Brasil	65
<i>Capítulo 3</i>	
Estado de Direito, Normas Jurídicas e Tributação	69
3.1 Norma jurídica	70
3.1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito	70
3.1.2 Norma jurídica, subsunção, incidência e relação jurídica	72
3.2 Norma jurídica tributária	75
3.2.1 Norma de incidência	76
3.2.2 Deveres instrumentais	79
3.3 Normas de estrutura e de comportamento	85
3.3.1 O Direito como sistema	85

3.3.2 Fundamentos da dicotomia	88
3.3.3 Nosso entendimento	93
<i>Capítulo 4</i>	
Isenção Tributária	95
4.1 Teorias acerca da isenção	97
4.1.1 Rubens Gomes de Souza	99
4.1.2 Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo Ribeiro de Moraes	100
4.1.3 Alfredo Augusto Becker	101
4.1.4 José Souto Maior Borges	102
4.1.5 Paulo de Barros Carvalho	104
4.1.6 Sacha Calmon Navarro Coêlho	105
4.2 Análise das teorias acerca da isenção	107
4.2.1 Isenção e normas de estrutura	108
4.2.2 Isenção e subsunção	110
4.2.3 Isenções impróprias	111
4.2.4 Isenção e incidência	113
4.2.5 Regra-matriz de incidência e isenção tributária	116
4.2.5.1 Sujeito ativo	117
4.2.5.2 Sujeito passivo	118
4.2.5.3 Alíquota e base de cálculo	119
4.2.5.4 Isenção parcial	123
4.3 Não-incidência, isenção e imunidade	124
<i>Capítulo 5</i>	
Imunidade Tributária	127
5.1 Poder tributário e competência	129
5.1.1 Competência tributária e normas de estrutura	133
5.2 Teorias acerca da imunidade tributária	134
5.2.1 Origem e acepções do termo imunidade	134
5.2.2 Imunidade como limitação ao poder de tributar	136
5.2.3 Conceito amplo de imunidade	138
5.2.4 Imunidade como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária	140
5.2.5 Imunidade como hipótese de não-incidência	142
5.2.6 Imunidade como direito subjetivo	143
5.2.7 Imunidade tributária como norma de incompetência	145
5.2.8 Imunidade, princípios constitucionais e isenção tributária ...	146
5.3 Princípios constitucionais	151
5.3.1 Princípio	152
5.3.2 Princípio jurídico	153
5.3.3 Princípios expressos e princípios implícitos	155
5.3.4 Características	156
5.3.5 Princípios constitucionais e imunidades tributárias	162
5.3.5.1 Supremacia da Constituição e legalidade	165

5.3.5.2 Capacidade contributiva	166
5.3.6 Princípios constitucionais, normas tributárias e imunidade ..	167
5.4 A imunidade tributária na Constituição	169
5.4.1 Um fenômeno tipicamente brasileiro	169
5.4.2 Um olhar na história	171
5.4.3 Conceito jurídico-positivo de imunidade	174
5.4.4 A imunidade tributária nas Constituições brasileiras	175
5.4.5 A imunidade tributária na Constituição Federal de 1988	179

Capítulo 6

Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social	185
6.1 Educação e assistência social na Constituição	187
6.2 A imunidade das entidades educacionais e assistenciais nas Constituições brasileiras	189
6.3 Imunidade a impostos	192
6.4 Finalidade não lucrativa	194
6.5 Instituições de educação e de assistência social	198
6.5.1 O termo "instituição"	198
6.5.1.1 A teoria de Leopoldo Braga	199
6.5.1.2 Críticas à teoria de Leopoldo Braga	201
6.5.1.3 Um olhar na história	203
6.5.1.4 Nosso entendimento	204
6.5.2 Assistência social	210
6.5.2.1 Generalidade e gratuidade	211
6.5.2.2 Entidades de previdência fechada	216
6.5.2.3 Nosso entendimento	218
6.5.3 Educação	219
6.6 Requisitos da lei	222
6.6.1 Eficácia e aplicabilidade	223
6.6.2 Lei complementar x lei ordinária	230
6.6.2.1 Teorias a favor da lei ordinária	230
6.6.2.2 Teorias a favor da lei complementar	234
6.6.2.3 Retomada histórica	237
6.6.3 Limites e possibilidades de regulamentação por lei complementar	238
6.6.4 Requisitos do Código Tributário Nacional	241
6.6.4.1 Remuneração de dirigentes	248
6.6.5 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária	249
6.6.6 A Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997	252
6.7 Abrangência	256
6.7.1 Patrimônio, rendas e serviços	256
6.7.2 Impostos sobre o patrimônio	259
6.7.3 Impostos indiretos	266

6.7.3.1 Aquisição de bens	267
6.7.3.2 Venda de bens	272
6.7.4 Impostos sobre serviços	275
6.7.5 Impostos sobre a renda	277
6.8 Imunidade tributária e a livre concorrência	281

Capítulo 7

Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes

de Assistência Social	283
7.1 Isenção ou imunidade?	283
7.2 Imunidade a contribuições para a seguridade social	285
7.3 Entidades beneficentes de assistência social	287
7.3.1 Entidades de educação	290
7.3.2 Beneficência e filantropia	294
7.4 Exigências estabelecidas em lei	296
7.4.1 Lei complementar x lei ordinária	297
7.4.2 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária	300
7.4.3 A Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991	300

Capítulo 8

Conclusões	309
Referências	319
Índice Remissivo	337

Prefácio

O presente trabalho origina-se de dissertação apresentada como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito do Estado, perante a Universidade Federal do Paraná, examinada por banca composta pelo Professor Doutor José Roberto Vieira, na qualidade de orientador, pela Professora Doutora Betina Treiger Grupenmacher e por mim, no dia 18 de março de 2004.

Trata-se de trabalho de envergadura, carregado de ineditismo, no qual se entrecruzam os temas das imunidades tributárias e do Terceiro Setor.

O tópico das imunidades tributárias, clássico no Direito Tributário desde que magistralmente analisado por Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, permanece atual, ainda instigando e suscitando indagações.

A relevância dessa modalidade de exoneração fiscal exsurge do *status* constitucional que ostenta, bem como da evidente natureza assecuratória do exercício de direitos fundamentais que apresenta. Para confirmar a assertiva, basta examinar as diversas discussões travadas sobre o assunto na recente jurisprudência produzida pelo Supremo Tribunal Federal.

Já a disciplina normativa do chamado Terceiro Setor, conceito abrangente das pessoas jurídicas de direito privado, criadas por particulares, sem finalidade lucrativa, para o desempenho de atividades de interesse público, em colaboração com o Estado, ainda carece de estudos de maior desenvoltura, que investiguem todos os desdobramentos existentes em torno das peculiaridades do regime jurídico aplicável a esses entes.

A obra traz, assim, inegável contribuição ao estudo das imunidades tributárias, analisando aspectos que, usualmente,

restam inapreciados em trabalhos referentes à matéria, aliando consistente desenvolvimento teórico à necessária visão prática.

A pesquisa dedicada, a precisão terminológica, a seriedade das afirmações, fazem do trabalho do jovem advogado e Procurador do Estado do Paraná Fernando Borges Mânica leitura obrigatória a todos aqueles que busquem se aprofundar no tema.

Assim, há que se recomendá-lo firmemente, tanto como texto complementar, nos cursos de graduação em Direito, como quanto livro básico, nos cursos de pós-graduação na área tributária.

São Paulo, 14 de março de 2005

Regina Helena Costa

Professora Doutora de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Apresentação

A atividade tributária é desenvolvida como forma de apropriação dos recursos da sociedade, por parte do Estado para o financiamento das atividades direcionadas ao cumprimento de seus objetivos.

O Estado brasileiro encontra-se estruturado pela Constituição Federal de 1988 como instrumento para a realização de atividades que visem à construção de uma sociedade justa, livre e solidária, ao desenvolvimento nacional, à erradicação da pobreza, à redução das desigualdades e à promoção do bem de todos.¹ Esses são os objetivos aos quais toda a estrutura estatal, todas as suas atividades e funções devem ser voltadas. Em uma palavra, o objetivo do Estado brasileiro, declarado em seu Texto Constitucional, consiste na busca de justiça social.

Para a consecução de tal objetivo, a Constituição definiu a estrutura e as funções estatais, bem como previu os meios através dos quais o Estado obtém os recursos necessários para tanto, dentre os quais a tributação.²

Assim, se de um lado a Constituição brasileira indicou quais são os objetivos a serem alcançados pelo Estado brasileiro, de outro ela definiu expressa e extensivamente os limites e possibilidades de exercício da tributação.

Através da outorga de competência tributária, a Constituição conferiu aos entes políticos componentes da federação

¹ Artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

² Cuja disciplina constitucional encontra-se nos artigos 145 a 156 da CF/88.

brasileira a possibilidade de criarem normas jurídicas de tributação incidentes sobre determinadas pessoas, fatos e bens. Tal competência encontra-se delimitada no Texto Constitucional tanto pelos princípios constitucionais quanto pelas imunidades tributárias. Por tal razão, parcela importante da doutrina pátria costuma conceituar as imunidades tributárias como normas constitucionais que delimitam a competência, normas de incompetência ou normas de não-competência tributária.

Dentre as hipóteses de imunidade tributária previstas pela Constituição de 1988, encontram-se a imunidade a impostos das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e a imunidade a contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social. Tais entidades fazem parte do denominado terceiro setor, que é composto por entidades sem fins lucrativos que desenvolvem atividades de interesse social.

As entidades componentes do terceiro setor tiveram sensível incremento em número e grau de importância, nos últimos anos, em face de dois fatores principais: (i) a reforma do aparelho de Estado brasileiro, e o conseqüente incentivo para atuação da sociedade civil na consecução dos chamados serviços públicos sociais; e (ii) a conscientização da sociedade civil de sua responsabilidade social em relação ao alcance dos objetivos traçados pela Constituição Federal.

Não obstante, a regulação dessas entidades não acompanhou sua evolução. Tal deficiência normativa faz com que, de um lado seja deficitário o sistema de controle das entidades do terceiro setor, e de outro, seja insuficiente o incentivo oferecido a tais entidades. E a grande questão a ser solucionada é a definição de critérios claros de diferenciação entre aquelas entidades que efetivamente desenvolvem atividades de interesse social, e por isso merecem ser incentivadas, e aquelas

que desenvolvem atividades em benefício próprio ou de um grupo restrito de indivíduos.

Apesar da natureza constitucional da imunidade das entidades do terceiro setor, sua aplicação tem sido objeto de numerosas discussões. De um lado situam-se aqueles que defendem a imunidade como panacéia aplicável a todas as entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos; de outro, encontram-se aqueles que defendem a abrangência restrita da imunidade às entidades que cumpram uma série de requisitos estabelecidos pela legislação ordinária.

O tema, atual e polêmico, tem sido objeto de embates doutrinários e jurisprudenciais acerca de numerosas questões a ele relacionadas, as quais serão enfrentadas no presente estudo.

Assim, nosso trabalho partirá dos caminhos da Teoria Geral do Estado, com a análise das funções assumidas pelo Estado de Direito, desde o seu surgimento até chegarmos ao cenário institucional brasileiro estruturado pela Constituição de 1988. Na mesma trilha, analisaremos o desenvolvimento do *terceiro setor*, bem como tentaremos delinear seu conceito jurídico e institucional.

No Capítulo 3, em solo de Teoria Geral do Direito e de Teoria Geral do Direito Tributário, trataremos dos mecanismos através dos quais o Estado de Direito exerce sua função tributária. Analisaremos a estrutura da norma jurídica tributária, sua incidência e a relação jurídica dela decorrente. Deter-nos-emos também na norma jurídica tributária que define os deveres instrumentais e, por fim, teceremos considerações acerca da função das normas no interior do sistema jurídico.

No Capítulo 4, nosso objeto de análise será a isenção tributária. Após retomarmos as principais teorias domésticas acerca da isenção, definiremos nossa posição acerca de diversas questões relacionadas ao tema, em especial no que se refere à distinção entre isenção, imunidade e não-incidência tributárias.

A imunidade tributária será objeto de estudo no Capítulo 5. Pelas plagas do Direito Constitucional e do Direito Tributário, serão inicialmente analisados os conceitos de poder tributário e de competência tributária até chegarmos ao conceito de imunidade tributária. Depois, trataremos dos princípios jurídicos, os quais também delimitam a atividade tributária do Estado. Por fim, traçaremos as linhas gerais da evolução da imunidade tributária no constitucionalismo pátrio, bem como ilustraremos seu tratamento na Constituição Federal de 1988.

No Capítulo 6, estaremos, enfim, no terreno específico da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.³ Nele, analisaremos o conceito de *instituições*, de *assistência social* e de *educação*. Em seguida, investigaremos a eficácia e aplicabilidade do enunciado que prevê a imunidade tributária, bem como as possibilidades e limites da lei complementar e da lei ordinária para a definição dos requisitos para a fruição da imunidade. A partir de nossas conclusões, analisaremos a validade dos requisitos atualmente previstos por lei complementar e por lei ordinária. Vencida essa etapa, perquiriremos a abrangência da imunidade tributária, com a análise da cláusula que limita o fenômeno aos impostos *relacionados às finalidades essenciais* da entidade imune.

Ao cabo, no Capítulo 7, teremos como objeto de estudo a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prevista no §7º do artigo 195 da CF/88, a qual tem como objeto

³ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.”

as contribuições para a seguridade social.⁴ Nele, investigaremos o significado da expressão *entidade beneficente de assistência social*. Após, retomaremos a discussão quanto ao instrumento legal apto a definir as exigências para fruição da imunidade, agora acerca das contribuições para a seguridade social, e questionaremos as possibilidades, limites e validade dos requisitos estabelecidos por lei ordinária.

No Capítulo 8, traçaremos nossas conclusões.

Ressaltamos que o presente trabalho foi desenvolvido com base no Texto Constitucional e legislação em vigor, em manifestações doutrinárias, especialmente aquelas produzidas em solo doméstico, e em precedentes jurisprudenciais, com ênfase nas decisões do Supremo Tribunal Federal.

Durante toda nossa travessia, buscamos guiar-nos pelos princípios constitucionais que estruturam e definem o Estado brasileiro como instrumento de promoção da justiça social. Com essa bússola, cada uma de nossas escolhas derivou do entendimento segundo o qual a atividade tributária não se resume apenas à busca de recursos através da agressão do Estado à riqueza do cidadão. Afinal, em nossa opinião, a atividade tributária consiste em indispensável mecanismo para consecução dos valores constitucionais máximos.

Não tratamos aqui a tributação e a imunidade tributária no âmbito específico da relação fisco-contribuinte, mas segundo um espectro mais amplo, no âmbito da relação entre os próprios cidadãos, muitos dos quais dependentes de serviços públicos sociais, sejam eles prestados diretamente pelo Estado, sejam eles prestados por entidades do terceiro setor.

⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”



Capítulo 2

O Estado e suas Funções

Sumário: 2.1 Do Estado Absolutista ao Estado Social – 2.1.1 Origem e conceito de Estado – 2.1.2 O Estado de Direito – 2.1.3 O Estado Liberal – 2.1.4 Conseqüências do projeto liberal – 2.1.5 O Estado social: surgimento e crise – 2.2 Um novo modelo – 2.2.1 Redefinindo papéis – 2.2.2 Princípio da subsidiariedade – 2.3 Reforma do Estado no Brasil – 2.3.1 Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado – 2.3.2 Organizações sociais: publicização ou privatização? – 2.3.3 Prestação dos serviços públicos sociais – 2.3.4 Responsabilidade social do Estado e da sociedade – 2.4 Terceiro setor – 2.4.1 Origem da expressão e conceito – 2.4.2 Conceito jurídico de terceiro setor – 2.4.2.1 Interesse público x interesse coletivo – 2.4.2.2 Entidades de defesa de direitos – 2.4.2.3 Entidades prestadoras de serviços de interesse público: o público não-estatal – 2.4.3 Panorama do terceiro setor no Brasil

Desde o seu surgimento, a estrutura e as funções do Estado passaram por diversas modificações. Norberto Bobbio, ao tratar das funções mínimas do Estado, enumerou três delas, indispensáveis à sua existência: a função de resolver conflitos, a de valer-se da força para resolvê-los, e a de impor tributos, sem os quais o Estado não pode desenvolver nenhuma das funções anteriores.¹ Segundo Bobbio, “todas as outras funções que o Estado moderno se tem atribuído, desde a função de providenciar o ensino até a função assistencial, caracterizam o Estado não enquanto tal, mas certos tipos de Estado.”²

¹ Nesse sentido, a atividade financeira do Estado, na qual se insere a atividade tributária, cumpre função instrumental, “sendo seu regular desenvolvimento condição indispensável para o desempenho de todas as demais atividades” – BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 9.

² *As ideologias e o Poder em Crise*, p. 178.

Essa passagem de Bobbio é ilustrativa por motivos de ordens diversas: em primeiro lugar, porque indica a importância da tributação para a existência do Estado; e em segundo lugar, porque demonstra, coincidentemente de maneira explícita, que a educação e a assistência social são atividades prestadas por certos modelos de Estados que o fazem de formas variadas.

Assim, o que pretendemos no presente capítulo é proceder a uma análise histórica do Estado, especialmente quanto às formas de realização de suas funções.³

Com esse escopo, analisaremos as transformações pelas quais passou o Estado no mundo ocidental. A partir dessa análise, verificaremos a origem, evolução e importância cada vez maior da participação da sociedade civil no cumprimento das funções assumidas pelo Estado, bem como a necessidade de incentivo a essas iniciativas. Afinal, entendemos que “repensar as funções do Estado implica também rever as funções dos atores que com ele interagem.”⁴

2.1 Do Estado Absolutista ao Estado Social

2.1.1 Origem e conceito de Estado

Iniciaremos nosso percurso no final da Idade Média. Pois, em consonância com o pensamento de Bobbio, acima colacionado, entendemos que “não se justifica confundir as formas primitivas de sociedades políticas com as formas desenvolvidas e complexas que tardiamente surgem. E o Estado tem tanto

³ É importante ressaltarmos que o objetivo dessa retomada histórica não é construir um pensamento linear e evolutivo a fim de legitimar a ordem atual. Nesse sentido, concordamos com Antônio Manuel Hespanha, segundo o qual “a missão da História do Direito é antes a de problematizar o pressuposto implícito e acrítico das disciplinas dogmáticas, ou seja, o de que o direito dos nossos dias é o racional, o necessário, o definitivo” – *Panorama Histórico da Cultura Jurídica Européia*, p. 15.

⁴ COELHO, Simone de C. Tavares. *Terceiro Setor: um Estudo Comparado entre o Brasil e os Estados Unidos*, p. 38.

de peculiar que tudo aconselha a separar o seu tratamento do estudo de outras figuras, embora afins.”⁵

Ao analisar o conceito de Estado, Dalmo de Abreu Dallari, a partir de David Easton, assinalou a existência de mais de cento e quarenta e cinco diferentes definições. Assim, entendemos importante fixar um conceito, em harmonia com o entendimento que acabamos de delinear, segundo o qual Estado surgiu no final da Idade Média, quando houve a centralização do poder político exercido sobre um território definido. E tal conceito envolve, assim, três elementos, que em nosso entendimento formam o núcleo mínimo de todo e qualquer Estado: povo, território e poder soberano. Nesse sentido, podemos adotar o conceito trazido por Dalmo de Abreu Dallari, segundo o qual Estado é a “ordem jurídica soberana, que tem por fim o bem comum de um povo situado em determinado território.”⁶

Nessa perspectiva, o principal traço distintivo da nova modalidade de organização política, a qual denominamos Estado, foi a centralização do poder em torno do soberano, que passou a exercê-lo com supremacia incontrastável dentro do território estatal,⁷ característica do modelo absolutista de Estado.

Não obstante o caráter absoluto do poder do soberano nos primórdios do Estado Moderno, foi com essa nova forma de organização do poder político que teve início a institucionalização

⁵ MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 19. Também anotando os traços de descontinuidade entre as formas anteriores de organização política, Paulo Bonavides expõe que “por via desse cotejo ou paralelo se percebe quanto o Estado Moderno em verdade significa uma nova representação de poder grandemente distinta daquela que prevaleceu em passado mais remoto ou até mesmo mais próximo, como foi o largo período medievo” – *Teoria do Estado*, p. 19.

⁶ *O Futuro do Estado*, p. 49. Ressalvamos de que a finalidade referente ao bem comum não é elemento essencial de todos os Estados.

⁷ No Estado Absolutista, a vontade do soberano era a única fonte de direito, a ordem jurídica era definida segundo o seu designio (BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*, p. 13) e não havia direitos contra o Estado: “O soberano, e, portanto, o Estado, era indemandável pelo indivíduo, não podendo este questionar, ante um tribunal, a validade ou não dos atos daquele”. SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*, p. 35.

do tributo.⁸ Em tal período, no qual o Estado demandava recursos especialmente para assegurar sua defesa externa e interna, a principal fonte de receitas consistia nas próprias rendas patrimoniais do príncipe, de forma que a receita decorrente da cobrança de tributos consistia em mera fonte secundária de recursos. Nesse período, segundo Ricardo Lobo Torres:

(...) o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada (...) No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperium* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. Por outro lado, nele ainda há resíduos do feudalismo (...) com a persistência de certas formas de fiscalidade em mãos do senhorio e da Igreja, eis que apenas na fase final do absolutismo ocorre a centralização dos tributos nas mãos do rei, com a diluição dos poderes periféricos.⁹

Assim, podemos concluir que o Estado Absolutista foi marcado (i) pela exploração privada do patrimônio do monarca como fonte primordial de recursos; (ii) pela precária e secundária atividade tributária, a qual, segundo Antonio Roberto S. Dória, configurava à época “o instrumento de que mais arbitrária e abusivamente lança[va] mão o poder político”¹⁰ e (iii) pela existência de uma fiscalidade periférica, exercida pela Igreja e pela nobreza.¹¹

Tal quadro se alterou a partir do final do século XVIII. Com as Revoluções Burguesas ocorreu a transição do Estado

⁸ Como assinalou Ricardo Lobo Torres, “é inútil procurar o tributo antes do Estado moderno, eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial, com as suas incipientes formas de receita fiscal protegidas pelas primeiras declarações de direito”. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 2.

⁹ *Id.*, p. 14.

¹⁰ *Direito Constitucional Tributário e Due Process of Law*, p. 1.

¹¹ “O senhorio e a Igreja conservam, perifericamente, o direito a algumas rendas fiscais e patrimoniais. É o resquício do feudalismo (...) que só desaparecerá com o advento do capitalismo e do liberalismo”. TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 23. Com o advento do Estado de Direito, a Igreja e a nobreza deixam de deter poder fiscal, não obstante permanecerem incólumes à tributação pelo Estado, inaugurando, como veremos, o instituto da imunidade tributária.

Absolutista para o Estado de Direito, a qual implicou a limitação do poder político do soberano, a participação popular no exercício do poder e a centralização da atividade tributária.¹² Nas palavras de Paulo Bonavides, “a queda da Bastilha simbolizava (...) o fim imediato de uma era, o colapso da velha ordem moral e social erguida sobre a injustiça, a desigualdade e o privilégio, debaixo da égide do Absolutismo; simbolizava também o começo da redenção das classes sociais em termos de emancipação política e civil (...).”¹³

2.1.2 O Estado de Direito

Assim, à luz das teorias dos direitos naturais, das teorias da separação de poderes e das teorias da soberania popular ou democracia,¹⁴ surgiu o Estado de Direito, que, na concepção de Norberto Bobbio, é o “Estado em que os poderes públicos são regulados por normas gerais (as leis fundamentais ou constitucionais) e devem ser exercidos no âmbito das leis que o regulam, salvo o direito do cidadão recorrer a um juiz independente para fazer com que seja reconhecido e refutado o abuso e excesso de poder.”¹⁵ Na esteira desse conceito, José Afonso da Silva anotou as principais características do Estado de Direito: a submissão ao império da lei, a divisão de poderes e a garantia dos direitos individuais.¹⁶ Tudo isso nos termos de uma lei superior, denominada Constituição.¹⁷

¹² Para BOBBIO, “o Estado moderno, liberal e democrático, surgiu da reação contra o Estado Absoluto. Este nascimento (...) tem como fases culminantes as duas revoluções inglesas do século XVII e a Revolução Francesa (...)”. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*, p. 15. Em sentido semelhante, para Jorge MIRANDA, o “ponto culminante de viragem é a revolução Francesa (1789 – 1799), mas não pouca importância assumem nessa mudança a Inglaterra (...) e os Estados Unidos (...)”. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 44.

¹³ *Teoria Geral do Estado*, p. 28.

¹⁴ BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*, p. 16.

¹⁵ *Liberalismo e Democracia*, p. 19. Segundo Jorge MIRANDA, o novo modelo é denominado por expressões diversas: *Estado Constitucional*, na expressão de origem francesa; *governo representativo*, de origem anglo-saxônica; e *Estado de Direito*, de origem alemã. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 44.

¹⁶ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 113.

¹⁷ SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*, p. 40.

De acordo com o pensamento de Jorge Miranda, “o Estado constitucional, representativo ou de Direito surge como Estado Liberal, assente na idéia de liberdade e, em nome dela, empenhado em limitar o poder político tanto internamente (pela sua divisão) como externamente (pela redução ao mínimo das suas funções perante a sociedade).”¹⁸

E com o nascimento do Estado de Direito surge o Direito Tributário,¹⁹ pois apenas “no Estado constitucional moderno, o poder tributário deixa de ser um poder de fato, mera relação tributária de força para converter-se num poder jurídico que se exerce através de normas.”²⁰

Essa relação entre a tributação e o Estado de Direito, a partir da consagração do princípio da legalidade, marco da limitação do poder do soberano, foi analisada por José Roberto Vieira, segundo o qual a legalidade “tem sua origem intimamente conectada ao consentimento dos tributos.”²¹ Afinal, “a luta contra a imunidade de determinadas classes sociais [característica do período absolutista] fortaleceu a idéia de que todos devem colaborar com a receita estatal.”²² Assim, o princípio da legalidade concretiza o adágio *no taxation without representation*, o qual representa a idéia de *autotributação*.²³ Esse fenômeno

¹⁸ *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 47. Segundo o mesmo autor, “é isso que sustentam, de seus pressupostos doutrinários e prismas próprios, KANT e Adam SMITH, Thamos PAINE (*Direitos do Homem*), MADISON (*O Federalista*), Wilhelm Von HUMBOLDT (*Sobre os Limites da Acção do Estado*), BENTHAM (*Obras*), Benjamin CONSTANT (*Princípios de Política*), Alexis de TOCQUEVILLE (*Da Democracia na América*), Stuart MILL (*Sobre a Liberdade, sobre o Governo Representativo*) e tantos outros (como em Portugal Silvestre Pinheiro FERREIRA e Alexandre HERCULANO)” – MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*, p. 47.

¹⁹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Sistema Constitucional Tributário: uma Aproximação Ideológica*, p. 219.

²⁰ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 25.

²¹ *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: as Catilinas Brasileiras*, p. 101.

²² PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário Versus Mercado: o Liberalismo na Reforma do Estado Brasileiro nos Anos 90*, p. 73. Não obstante tal assertiva, sublinhe-se a ressalva de Ricardo Lobo Torres, segundo o qual, especialmente no Brasil, “o ranço do patrimonialismo é observado até os nossos dias nos privilégios fiscais de algumas classes, como militares, magistrados e deputados (só extinta com a Constituição de 1988), no descompromisso com a justiça e a liberdade, na concessão indiscriminada de subvenções e subsídios para a burguesia, no endividamento irresponsável, (...)” – *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 99.

²³ Não há tributação sem representação. Nesse sentido manifestou-se também Ricardo Lobo Torres: “A liberdade fiscal no Estado de Direito significa que o próprio povo é que se tributa, através de seus representantes. No *taxation without representation*” – idem, p. 114.

de socialização do dever de pagar tributos possibilitou a especialização, burocracia e aperfeiçoamento do aparelho de arrecadação estatal.

Como explicou Ricardo Lobo Torres, com o Estado de Direito surge o *Estado Fiscal*, cuja principal característica “é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos — ingressos derivados do trabalho do contribuinte — ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe.”²⁴

2.1.3 O Estado Liberal

Norberto Bobbio sintetizou o perfil inicial desse novo modelo de Estado de Direito, denominado liberal:²⁵ “o liberalismo é uma doutrina do estado limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções.”²⁶ E a função primordial do Estado Liberal foi a garantia dos direitos individuais.²⁷

Além disso, as funções do Estado Liberal consistiam, sobretudo, na garantia da ordem social e na defesa externa.²⁸

Como definiram Lênio Streck e José Morais:

²⁴ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 7-8. Com relação ao ordenamento jurídico pátrio, o autor informa que “a Constituição brasileira de 1924 estabeleceu a competência do Legislativo para ‘fixar anualmente as despesas públicas, e repartir contribuição direta’ (art. 15, item 10) e separou a fazenda do imperador (art. 115) da fazenda nacional (art. 170)” – TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 99.

²⁵ Segundo Odete Medauar, também conhecido como *Estado censitário*, *Estado burguês*, *Estado nacional-burguês*, *État gendarme*, Estado legislativo, Estado guarda-noturno, Estado neutro, Estado-máquina, Estado-aparato, Estado mecanismo, Estado Catedral, Estado da potência e da razão, Estado garantista, Estado autoridade, Estado abstencionista – *Direito Administrativo em Evolução*, p. 74.

²⁶ *Liberalismo e Democracia*, p. 17.

²⁷ Assim como os demais modelos de Estado, o liberalismo se manifestou em diferentes Estados, em épocas distintas, variando no tempo e no espaço, conforme o grau de desenvolvimento de cada Estado. O que se pretende no presente trabalho é a análise das principais características dos modelos funcionais e estruturais adotados em geral pelos Estados ocidentais.

²⁸ DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*, p. 277. Segundo o autor, “essa orientação política favoreceu a implantação do constitucionalismo e da separação de poderes, pois ambos implicavam o enfraquecimento do Estado e, ao mesmo tempo, a preservação da liberdade de comércio e de contrato, bem como do caráter basicamente individualista da sociedade.”

O liberalismo se apresentou como uma doutrina antiestado. O aspecto central de seus interesses era o indivíduo e suas iniciativas. A atividade estatal, quando se dá, recobre um espectro reduzido e previamente reconhecido. Suas tarefas circunscrevem-se à manutenção da ordem e segurança, zelando que as disputas porventura surgidas sejam resolvidas pelo juízo imparcial sem recurso à força privada, além de proteger as liberdades civis e a liberdade pessoal e assegurar a liberdade econômica dos indivíduos exercitada no âmbito do mercado capitalista. O papel do Estado é negativo, no sentido da proteção dos indivíduos. Toda intervenção do Estado que extrapole essas funções é má, pois enfraquece a independência e a iniciativa individualista.²⁹

As Constituições do Estado Liberal continham um verdadeiro estatuto de proteção do indivíduo em face da atuação estatal, conservando-o imune:³⁰ “era uma sociedade de indivíduos e não de grupos, embebida numa consciência antioletivista”.³¹ Segundo Dallari, “aceitava-se apenas como exceção a interferência do Estado nos assuntos em que fosse predominante o interesse individual, sendo poucos os casos os que não eram assim considerados.”³² Ressalve-se, entretanto, com Eros Roberto Grau, que a ausência de intervenção não deve ser tomada em termos absolutos: “Atuação no campo econômico o Estado sempre desenvolveu. Apenas, no entanto, agora [no Estado Social] o faz sob e a partir de renovadas motivações e mediante a dinamização de instrumentos mais efetivos, o que confere substância a essas políticas [públicas].”³³ No

²⁹ *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*, p. 56.

³⁰ Coroada por muitos como a “mãe das Constituições”, a Constituição Belga de 1832 é tida como o modelo de organização jurídica do Estado Liberal. Segundo Pietro Virga, a Constituição Belga inseriu diretamente no Texto Constitucional as declarações de direito que normalmente vinham como apenso ao texto (positivação) e transformou tais direitos em direitos públicos subjetivos (subjetivação). Surge nesse momento o conceito jurídico de Constituição – *apud* BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, p. 230. Luís Roberto Barroso ressalva, entretanto, que a Constituição brasileira de 1824 já trouxera concreção jurídica aos direitos fundamentais oito anos antes da Constituição belga e, ainda antes disso, as dez primeiras emendas à Constituição americana também o fizera – *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*, p. 106.

³¹ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*, p. 229.

³² *O Futuro do Estado*, p. 58.

³³ *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, p. 14.

mesmo sentido, Odete Medauar assinalou casos excepcionais de derrogação do abstencionismo estatal, tais como fixação de barreiras alfandegárias, financiamentos públicos, prestação de ensino público e proteção social.³⁴

A propósito das funções desempenhadas pelo Estado, nesse período, é importante que façamos algumas considerações. A primeira refere-se ao fato de que apenas no Estado de Direito a fiscalidade periférica, desenvolvida especialmente pela Igreja, deixa definitivamente de existir. Nesse momento, portanto, é que se concretiza a idéia de soberania fiscal. A segunda consideração é que, em decorrência disso, as atividades de assistência social aos pobres, que até então eram realizadas pela Igreja, são transferidas definitivamente ao Estado que, sob a influência do liberalismo, acabou deixando de prestá-las.³⁵ Nesse sentido, enunciou Ricardo Lobo Torres:

Com o advento do liberalismo centraliza-se o poder fiscal no Estado. O tributo se torna unicamente uma categoria estatal. Desaparece a fiscalidade periférica da Igreja e do senhorio, que prevalecera no patrimonialismo e no Estado de Polícia. Há, portanto, uma nova estrutura da propriedade, com o tributo a incidir sobre a economia burguesa e se extinguindo as jurisdições da Igreja e do Senhorio.³⁶

Assim, no modelo liberal de Estado, restrito quase que exclusivamente à administração da justiça e ao exercício do poder de polícia, não havia necessidade de sistemas tributários amplos. Se as funções do Estado eram restritas, enxuta era sua

³⁴ *Direito Administrativo em Evolução*, p. 78.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 82. O processo de concentração do poder fiscal em mãos do Estado iniciou durante o Estado de Polícia, período de transição entre o Estado Absolutista e o Estado de Direito pelo qual passaram os Estados nos quais tal passagem não ocorreu pela via revolucionária. Assim sendo, é importante ressaltar que em tais Estados, durante esse período de despotismo esclarecido, o Estado possuía feição modernizadora, intervencionista, centralizadora e paternalista, eis que, segundo Ricardo Lobo Torres, visava “à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado” – *Idem*, p. 52.

³⁶ *Id.*, p. 118.

recém criada estrutura burocrática e diminutos eram os encargos na via da despesa pública.³⁷

2.1.4 Conseqüências do projeto liberal

O indiscutível caráter ultra-individualista do Estado Liberal — cuja raiz se encontra na insurreição do povo, em especial da classe burguesa, contra as ingerências anteriormente perpetradas pelo soberano absolutista sobre a sociedade — funda-se, sobretudo, na absolutização dos direitos de propriedade e de liberdade. Os textos constitucionais dos Estados liberais funcionavam como instrumentos de garantia de tais direitos, não constando previsão acerca da prestação de serviços pelo Estado.

Entretanto, “o liberalismo que se apresentara perfeito na teoria bem cedo se revelou irrealizável por inadequado à solução dos problemas reais da sociedade. Converteu-se no reino da ficção, com cidadãos teoricamente livres e materialmente escravizados.”³⁸ Ao defender a limitação e abstenção do Estado, pressupondo a igualdade material dos indivíduos, valor absoluto e intangível, o Estado Liberal acabou proporcionando o agravamento da desigualdade social. Esse cenário foi ilustrado por Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Em meados do século XIX, começaram as reações contra o Estado Liberal, por suas conseqüências funestas no âmbito econômico e social; as grandes empresas tinham se transformado em grandes monopólios, aniquilando as de pequeno porte; surgira uma nova classe social — o proletariado — em condições de miséria, doença, ignorância, que tendia a acentuar-se com o não-intervencionismo estatal pregado pelo liberalismo.³⁹

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 8.

³⁸ MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*, p. 130.

³⁹ *Parcerias na Administração Pública*, p. 16.

Os problemas gerados pelo liberalismo foram evidentes: no plano econômico, a incapacidade de auto-regulação dos mercados, especialmente após o agravamento da crise econômica provocado pelas duas Grandes Guerras e pela depressão de 1930;⁴⁰ no plano social, o desequilíbrio proporcionado especialmente pela Revolução Industrial, alvo da *Doutrina Social da Igreja* e dos movimentos sociais organizados pela nova classe proletária; no plano político, as exigências cada vez maiores de uma sociedade pluralista. Nas palavras de Clèmerson Merlin Clève:

A crise recorrente do capitalismo, o sufrágio universal, as reivindicações da classe operária, as revoluções socialistas, a passagem da empresa individual para a coletiva e da concorrência para o oligopólio, a emergência da sociedade de massas e a conseqüente urbanização pela qual passou o mundo, esses dados todos, somados a outros, concluíram por forçar o nascimento de um novo tipo de Estado.⁴¹

Dessa forma, o absentéismo estatal, cuja atuação era restrita à garantia da ordem, paz e segurança social, foi substituído pelo intervencionismo.⁴² Segundo Carlos Ari Sundfeld, “o Estado torna-se um Estado Social, positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento (não mero crescimento, mas a elevação do nível cultural e a mudança social) e a realização da justiça social (...).”⁴³

⁴⁰ GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, p. 15. Nessa transição para o intervencionismo estatal, teve influência no campo econômico a doutrina de John Keynes, denominada keynesianismo, a qual defendia a intervenção continuada do Estado na economia através do financiamento de setores estratégicos e obras de infra-estrutura como forma de proporcionar o pleno emprego e corrigir a distribuição de rendas, mesmo que isso ocasionasse endividamento público.

⁴¹ *Atividade Legislativa do Poder Executivo*, p. 40.

⁴² Segundo Odete Medauar, o Estado Social também é denominado Estado intervencionista, Estado-providência, Estado pluriclasse, Estado social democrata, Estado de associações, Estado distribuidor, Estado nutriz, Estado empresário, *Welfare State*, Estado *manager*, Estado de prestações, Estado de organizações, Estado neocorporativo, Estado neocapitalista, Estado promocional, Estado responsável, Estado protetor, Estado pós-liberal, Estado telocrático – *Direito Administrativo em Evolução*, p. 81.

⁴³ *Fundamentos de Direito Público*, p. 55.

2.1.5 O Estado Social: surgimento e crise

Assim, como resposta às demandas provocadas pelo fracasso do modelo liberal, o Estado Social nasceu “caracterizado pelo intervencionismo estatal na ordem econômica e social, como instrumento para promoção do bem-estar comum, através do desenvolvimento nacional e da adoção de um sistema justo de distribuição de riquezas”.⁴⁴

Como explicou Sundfeld, “em um primeiro plano, aparecem os chamados direitos sociais (...) de outro lado, o indivíduo adquire o direito de exigir certas prestações positivas do Estado (...)” e por fim, “o Estado passa a atuar como agente econômico, substituindo os particulares e tomando a si a tarefa de desenvolver atividades reputadas importantes ao crescimento (...).”⁴⁵ Ocorre, assim, como bem explicou Jorge Reis Novais, uma aproximação entre Estado e sociedade, caracterizada por um movimento de “socialização do Estado e estadualização da sociedade”,⁴⁶ ou de “absorção da Sociedade pelo Estado, isto é, a politização de toda a Sociedade”, nas palavras de Paulo Bonavides.⁴⁷

Esse modelo social de Estado — cujos marcos históricos são a Constituição do México (1917) e a Constituição alemã de Weimar (1919)⁴⁸ — foi adotado pelo Brasil pela Constituição de 1934.⁴⁹

⁴⁴ CUÉLLAR, Leila. *As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo*, p. 55.

⁴⁵ *Fundamentos de Direito Público*, p. 55.

⁴⁶ NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado e do Direito: do Estado de Direito Liberal ao Estado Social e Democrático de Direito*, p. 197.

⁴⁷ *Curso de Direito Constitucional*, p. 231.

⁴⁸ Como informa Luís Roberto BARROSO, “os direitos econômicos, sociais e culturais, identificados, abreviadamente, como direitos sociais, são de formação recente, remontado à Constituição mexicana, de 1917, e à de Weimar, de 1919. Sua consagração marca a superação de uma perspectiva estritamente liberal, em que se passa a considerar o homem para além de sua condição individual. Com eles surgem para o Estado certos deveres de prestações positivas, visando à melhoria das condições de vida e à promoção da igualdade material” – *Ó Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas*, p. 101.

⁴⁹ Segundo Paulo Bonavides, “em 1934, 1946 e 1988, em todas essas três Constituições domina o ânimo do constituinte uma vocação política, típica de todo esse período constitucional, de disciplinar no texto fundamental aquela categoria de direitos que assinalam o primado da Sociedade sobre o Estado e o indivíduo ou que fazem o homem o destinatário da norma constitucional. Mas o homem-pessoa, com plenitude de suas expectativas de proteção social e jurídica, isto é, o homem reconciliado com o Estado, cujo modelo básico deixava de ser a instituição abstencionista do século XIX, refratária a toda intervenção e militância na esfera dos interesses básicos, pertinentes às relações do capital com o trabalho” – *Curso de Direito Constitucional*, p. 368.

Acontece que o crescimento das demandas sociais, proporcionado pelo aumento da complexidade da sociedade e pelo incremento populacional ocorrido no século XX, provocou a crise do modelo de Estado Social, definida por Carlos Antonio Morales como uma verdadeira *crise de governança*, cujo ápice em solo pátrio ocorreu na última década do século XX.⁵⁰ Tal fenômeno foi explicado por Norberto Bobbio nos seguintes termos “uma sociedade torna-se tanto mais ingovernável quanto mais aumentam as demandas da sociedade civil e não aumenta correspondentemente a capacidade das instituições de a elas corresponder, ou melhor, com a capacidade de resposta do Estado alcançando limites não mais superáveis.”⁵¹

As funções assumidas pelo Estado Social multiplicaram-se de forma que a tributária, condição para a realização de todas as outras, tornou-se insuficiente para prover todos os recursos demandados pela estrutura estatal criada. Como demonstrou Leila Cuéllar:

O crescimento desmesurado do Estado Social, determinado pela ampliação de suas atribuições (passou o Estado a assumir a responsabilidade por numerosas atividades e serviços, como as grandes infra-estruturas de transporte e comunicação, por exemplo) e de sua atividade interventiva, a forma burocrática de organização, os níveis elevados de gastos públicos, a crise financeira, dentre outros fatores, acarretaram a ineficiência do Estado no desempenho de muitas de suas atividades. Este quadro traduz-se na crise de um modelo de Estado, apontando a necessidade de sua revisão.⁵²

A propósito da crise financeira, decorrente de uma demanda cada vez maior por parte da sociedade, Norberto Bobbio questionou: “Mas como pode o governo responder se

⁵⁰ Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas não-Estatais, p. 53.

⁵¹ Estado, Governo e Sociedade, p. 36.

⁵² As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo, p. 55.

as demandas que provêm de uma sociedade livre e emancipada são sempre mais numerosas, sempre mais urgentes, sempre mais onerosas?”⁵³

Justamente a impossibilidade de resposta a essa indagação demonstrou que tal modelo de Estado produtor, prestador de serviços, interventor, excessivamente burocrático e pouco comprometido com resultados, tornara-se anacrônico e ineficiente, especialmente no que se refere ao atendimento da crescente demanda pelos serviços prestados pelo Estado.⁵⁴

Maria Inês Barreto identificou três dimensões na crise do Estado Social: além de uma crise fiscal, uma no modo de intervenção do Estado e outra no modelo burocrático de gestão pública. E, a partir delas, propôs que “o esforço de reconstrução do Estado consiste em propiciar a recuperação da poupança pública e a superação do déficit fiscal, redefinir as formas de intervenção nos campos econômico e social, e implantar um novo modelo de gestão que ultrapasse os obstáculos criados pela administração burocrática.”⁵⁵ Em outras palavras, a superação da crise envolve a reorganização administrativa e fiscal do Estado, com o equilíbrio entre as funções exercidas e a receita gerada por seu sistema tributário.

Naquele cenário de crise, a questão fundamental foi formulada por Gaspar Ariño Ortiz:

¿Cómo reformar el Estado para que cumpla sus funciones de Estado Social sin convertir-se en un aparato de dominación de la sociedad? ¿Cómo reformar el Estado para evitar la invasión y manipulación de lo colectivo por los partidos políticos? ¿Cómo reformar el Estado para que pueda cumplir sus funciones con eficiencia, respetando al mismo tiempo la legalidad y la libertad de los ciudadanos?⁵⁶

⁵³ *O Futuro da Democracia*, p. 49.

⁵⁴ MORALES, Carlos Antonio. *Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas não-Estatais*, p. 51.

⁵⁵ *As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro*, p. 111.

⁵⁶ *Principios de Derecho Público Económico*, p. 104.

E a resposta a tal indagação foi buscada por duas correntes:

De um lado, alinharam-se as propostas de inspiração liberal e conservadora, designadas genericamente de neoliberais, porque viam no retorno ao Estado liberal do século XIX (...) por apostarem que, junto com a supressão das funções sociais e econômicas do Estado, desapareceriam os problemas do Estado contemporâneo, sobretudo a crise fiscal e a ingovernabilidade. (...) De outro lado, alinharam-se as propostas de reforma e reconstrução do Estado que reconheciam a necessidade de rever o tamanho e o papel do Estado, sem abrir mão do papel de assegurar direitos sociais e bens públicos.⁵⁷

O ponto de consenso entre as propostas foi a defesa da redução da atuação direta do Estado na ordem econômica e social. E o ponto de divergência encontra-se no fato de que, para alguns, o novo modelo “deverá abandonar numerosas preocupações, compromissos e funções [do Estado]. Para outros, os fins buscados pelo Estado permanecerão os mesmos, variando apenas os instrumentos de que se valerá para tanto.”⁵⁸

A defesa de uma ou outra proposta depende de opção ideológica, cuja discussão não corresponde ao objetivo do presente trabalho. Entretanto, entendemos que o modelo adotado por determinado Estado é conformado pelos princípios e valores constantes de sua ordem constitucional.

No caso brasileiro, a Constituição de 1988, após as sucessivas revisões e reformas, manteve como seus objetivos fundamentais os mesmos valores constantes de sua redação original — modelo de um Estado Social. Em nossa opinião, como veremos adiante, alteraram-se, portanto, apenas os instrumentos para a consecução dos objetivos propostos.

⁵⁷ MORALES, Carlos Antonio. *Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas Não-estatais*, p. 57.

⁵⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*, p. 22.

2.2 Um novo modelo

2.2.1 Redefinindo papéis

Como vimos, a inviabilidade do projeto do Estado Social, detentor do monopólio da responsabilidade social e do monopólio da definição do interesse público, tornou-se evidente. Segundo Claus Offe, “o Estado de bem-estar social acabou. Nunca mais vai voltar.”⁵⁹

A necessidade e importância da reconstrução do Estado foram ressaltadas por Gaspar Ariño Ortiz, que a considera um verdadeiro *tournemant de l'histoire*: “Tengo para mí que no estamos ante uno de esos cambios de ciclo que periódicamente experimentam las economías, sino ante una quiebra, tanto en sentido literal (de ruptura) como jurídico (de incapacidad de pago de las obligaciones contraídas) del propio Estado social.”⁶⁰

Marcos Juruena Villela Souto demonstrou o sentido a ser adotado na alteração do perfil do Estado: “o papel do Estado na atividade econômica deixa de ser de agente propulsor da economia e da riqueza, função esta que é reservada à iniciativa privada; cabe-lhe reprimir os abusos e assegurar o bem-estar da coletividade e o desenvolvimento do país.”⁶¹ No mesmo sentido, segundo Maria Inês Barreto, “esse processo deve ser entendido no contexto de redefinição do papel do Estado, que deixa de ser responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social (através da produção de bens e serviços) e passa a exercer a função de promotor e regulador desse desenvolvimento.”⁶²

Assim, a partir de uma reforma na estrutura do Estado Social, ele deixou de executar através de seu próprio aparato

⁵⁹ O Novo Poder, p. 12.

⁶⁰ *Privatización y Liberalización de Servicios*, p. 24.

⁶¹ *Direito Administrativo da Economia*, p. 139.

⁶² *As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro*, p. 111.

numerosas atividades econômicas e sociais, e passou a fomentar a prestação de atividades de interesse social por entidades privadas.

As atividades econômicas, antes desenvolvidas pelo Estado, passaram a sofrer maior regulação.⁶³ Legislações específicas tornaram-se a regra, especialmente com o escopo de garantir em cada setor a concretização dos princípios que regem a ordem econômica. Criaram-se agências reguladoras setoriais — autarquias especiais dotadas de maior grau de independência, incumbidas de fiscalizar o cumprimento das normas que definem a disciplina jurídica própria de cada área — com vistas à defesa do interesse público.

Marçal Justen Filho, ao tratar da adoção do novo modelo de Estado, o qual denominou *regulatório*, aduziu que: “o Estado cessa sua atuação direta e propicia ampliação da atividade privada. Mas o regime jurídico da atividade privada não é mais o mesmo. A liberdade anterior é restringida. (...) A regulação estatal se orienta a imprimir à atividade privada a realização de objetivos compatíveis e necessários ao bem comum.”⁶⁴ E continuou o autor, tratando da forma de atuação estatal no desempenho de sua função reguladora:

Assim, o Estado Regulador se caracteriza pela instituição também de mecanismos jurídicos e materiais de acompanhamento da atividade privada. Os agentes econômicos devem não só buscar objetivos delimitados pelo Estado, mas também cumprir as formalidades destinadas a comprovar a correção de sua conduta. O Estado exige que os particulares tornem sua atuação muito mais transparente não apenas em face dos controles burocráticos estatais, mas também perante a comunidade em seu todo.⁶⁵

⁶³ Conforme entendimento de Eros Grau, a atividade econômica subdivide-se em atividade econômica em sentido estrito e serviço público – *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*, p. 123.

⁶⁴ *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*, p. 30.

⁶⁵ *Id.*, *ibid.*

A propósito dessa alteração no perfil do Estado Social, duas considerações devem ser destacadas. A primeira, como já mencionamos, é a de que os objetivos buscados pelo Estado Social permaneceram os mesmos, alterou-se apenas a forma de sua consecução. A segunda envolve a necessidade de participação efetiva da sociedade civil na busca da realização dos objetivos buscados. Como expôs Marçal Justen Filho, ao analisar a transição do Estado Social para um *Estado regulador*:

Nesses dias, em que se afirma a redução das dimensões do Estado, a sociedade se depara com um impasse. A atribuição de incontáveis funções à estrutura estatal produzia não apenas a redução da autonomia privada, mas também da responsabilidade moral do indivíduo. É que a visão ampliativa das funções do Estado gerava concepções paternalistas que desoneravam os indivíduos. Significava a irrelevância da participação do particular para promover o princípio da dignidade da pessoa humana e os demais valores fundamentais. Aludir a solidariedade humana tornou-se quase despropositado, em fase da ilusão de que algum órgão estatal se encarregaria de atender às necessidades alheias. Sob um certo ângulo, a afirmação de um Estado de Bem-Estar trazia consigo uma grande comodidade filosófica: a transplantação da responsabilidade social do indivíduo para o Estado.⁶⁶

Tornou-se, portanto, imprescindível a participação da sociedade civil organizada no desempenho de atividades de interesse social, através do pleno desenvolvimento das entidades do *terceiro setor*, e, em face da parca tradição na atuação dessas entidades, tornou-se especialmente relevante a atuação estatal tendente a incentivar e fomentar tais iniciativas.⁶⁷ Nesse sentido é a análise de Emerson Gabardo:

⁶⁶ *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*, p. 11.

⁶⁷ O *Terceiro Setor*, como veremos adiante, situa-se ao lado do primeiro setor (do qual faz parte o Estado) e do segundo setor (o mercado), onde se desenvolvem as atividades privadas, nas quais impera a busca pela satisfação própria de cada entidade, o lucro.

Nesse contexto é que aparece de forma muito contundente na mentalidade pós-moderna o chamado terceiro setor (setor público não estatal). A importância da participação de todos no processo de qualificação do bem estar torna-se um novo consenso. E nesse processo o Estado torna-se protagonista, devido à carência de uma tradição solidarista espontânea na cultura de vários países em desenvolvimento e notadamente no Brasil.⁶⁸

2.2.2 Princípio da subsidiariedade

Assim, nesse novo cenário institucional, para a consecução dos objetivos do Estado, é necessária a atuação da sociedade civil organizada, a qual colabora para a consecução dos objetivos estatais. A atuação do Estado passou a ser subsidiária, como explicou Augusto de Franco ao tratar do tema:

Isso significa gestar um novo modelo de Estado, descentralizado e não concentrador, mais próximo do cidadão e das comunidades, com capilaridade suficiente não para se apossar, mas para incentivar e canalizar os milhões de pequenos recursos de natureza difusa, caráter voluntário e destinação dispersa, que não são bem aproveitados como insumos ao desenvolvimento em virtude do atual desenho do Estado.⁶⁹

Conforme assinalou Marcos J. Villela Souto, “o surgimento do Estado regulador decorreu de uma mudança do conteúdo do conceito de atividade administrativa em função do princípio da subsidiariedade e da crise do Estado de Bem-Estar, incapaz de produzir o bem de todos com qualidade e a custos que possam ser cobertos com o sacrifício da sociedade.”⁷⁰ Assim, o princípio que passa a orientar a atuação do Estado na área econômica e social é o *princípio da subsidiariedade*.⁷¹

⁶⁸ *Eficiência e Legitimidade do Estado*, p. 167.

⁶⁹ *A Reforma do Estado e o Terceiro Setor*, p. 282.

⁷⁰ *Direito Administrativo Regulatório*, p. 32.

⁷¹ O princípio da subsidiariedade teve origem na Doutrina Social da Igreja, sob inspiração do valor maior da dignidade da pessoa humana, e foi expresso inicialmente, ainda que de maneira implícita, pelo Papa Leão XIII, na Encíclica *Rerum Novarum* (1891), e mais tarde pelo Papa Pio XI na Encíclica *Quadragesimo Anno* (1931). Seu fundamento reside na anterioridade natural das pessoas e comunidades sobre o Estado, de forma que este deve, de um lado, respeitar a autonomia dos

De um lado, esse princípio indica que uma entidade superior não deve atender ao interesse de uma coletividade inferior sempre que esta puder supri-lo de maneira eficaz; de outro, aponta para a atuação da entidade superior em todas as questões que a coletividade menor não tenha condições de resolver.⁷² Segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto,

O núcleo deste princípio consiste em reconhecer a prioridade da atuação dos corpos sociais sobre os corpos políticos no atendimento de interesses gerais, só passando cometimentos a estes depois que a sociedade, em seus diversos níveis de organização, demandar sua atuação subsidiária. Este princípio aponta assim para a delegação social como forma de devolver à sociedade organizada todas as atividades que, não obstante serem de definido interesse público, não necessitem de tratamento político-burocrático nem exijam ordinariamente o emprego do aparelho coercitivo estatal.⁷³

A propósito do que seja interesse público, o princípio da subsidiariedade indica que sua definição deixa de configurar monopólio do Estado. A própria sociedade e os indivíduos que vivem sua realidade devem colaborar nessa definição e na consecução do interesse público. Afinal, se “el principio predica complementación, supletoriedad y coordinación, condictiendo con el pluralismo social, basado en la existencia de cuerpos sociales intermedios entre el individuo y el Estado”, devem as entidades menores possuir autonomia para a definição de

indivíduos e corpos intermediários, e de outro, auxiliá-los na consecução de seus fins. O princípio da subsidiariedade tem aplicação no campo social (prevalência do indivíduo, família, associações, comunidades, sindicatos, etc), no campo político (prevalência do município, Estado-membro, Estado federal) e internacional (prevalência dos Estados soberanos em face da ordem supranacional, nos termos adotados expressamente no artigo 3B do Tratado de Maastrich, acerca da divisão de competências da União Européia). O princípio da subsidiariedade consta expressamente da Encíclica *Centésimo Anno*, editada recentemente pelo Papa João Paulo II: “uma estrutura social de ordem superior não deve interferir na vida interna de um grupo social de ordem inferior, privando-a de suas competências, senão que deve apoiá-la em caso de necessidade e ajudá-la a coordenar sua ação com os demais componentes sociais, com vistas ao bem comum”.

⁷² TORRES, Silvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*, p. 267.

⁷³ *Mutações do Direito Administrativo*, p. 153.

prioridades.⁷⁴ Nesse sentido, ao tratar da influência de tal princípio na transformação do Estado, Juan Carlos Cassagne foi enfático:

si el bien común que constituye el fin o causa final del Estado posee naturaleza subsidiaria y se encuentra subordinado al mantenimiento y al desarrollo de la dignidad de las personas que forman parte de la sociedad civil, el Estado no puede absorber y acaparar todas las iniciativas individuales y colectivas que se generan en el seno aquélla.⁷⁵

Na mesma esteira, Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ao analisar a importância do *princípio da subsidiariedade* na redefinição do papel do Estado, dispôs que, com o novo desenho dado ao papel da atividade estatal, há um maior respeito aos direitos individuais, com o reconhecimento da primazia da iniciativa privada — representada tanto por indivíduos quanto por associações — sobre a iniciativa estatal.⁷⁶ Com supedâneo em tal concepção, o novo modelo de Estado foi descrito por Marcos Juruena Villela Souto:

As reformas constitucionais no ordenamento econômico, no âmbito da previdência social e da administração pública buscaram repensar as funções estatais e sua técnica de atendimento, com vistas à eficiência nos resultados e economicidade nas despesas, valorizando-se o “público não-estatal”, a livre iniciativa e o papel da sociedade. O resgate do princípio da subsidiariedade não representa um retrocesso aos tempos do Estado-mínimo, mas o reconhecimento de que a sociedade deve ter a liberdade de agir em busca do atendimento dos interesses públicos, só se transferindo ao Poder Público a função (...) que por ela não pode ser atendida.⁷⁷

⁷⁴ DROMI, Roberto; MENEM, Carlos. *Reforma del Estado*, p. 155.

⁷⁵ *La Intervención Administrativa*, p. 114.

⁷⁶ *Parcerias na Administração Pública*, p. 21-25. Embora não mais explícito no Texto Constitucional de 1988, a adoção do princípio da subsidiariedade como ordenador da ordem econômica, política e social pátrias pode ser visualizada pela redação dos seguintes dispositivos constitucionais: ordem econômica – artigos 1º, IV, e 173, além das emendas constitucionais nºs 5, 8 e 9; ordem política – artigos 18 e 30, I e II; e ordem social – artigos 197 e 198, III (saúde); 204, I (assistência social); 205 e 206, IV; 209, 213 e 227 (educação); 216, §1º (cultura); e 225 (meio-ambiente).

⁷⁷ *Direito Administrativo Regulatório*, p. 264-265.

Afinal, como bem delineou Vânia Mara Nascimento Gonçalves,

É no sentido de assegurar um Estado democrático que, entre outras questões, preserve a própria atribuição do Estado enquanto bem público e exerça funções protetoras, mediadoras e redistributivas necessárias ao desenvolvimento sócio-político-econômico, é que se busca o Estado subsidiário, com uma maior responsabilidade da Sociedade Civil.⁷⁸

A partir de tais idéias, em obra que fixou os fundamentos para a reforma do Estado argentino, realizada no final da década de 90, Carlos Menem e Roberto Dromi assim se pronunciaram, fixando as bases do processo de reforma do Estado argentino:

La decisión política es la Reforma del Estado para producir la modificación de la estructura económica y el cambio social. Los fines que explican el cambio de y en el Estado se imponen en procura de se obtener una estructura orgánica adecuada al Estado social y democrático de derecho, es decir el Estado de justicia social.⁷⁹

Assim, o que podemos concluir de toda essa análise é que, do confronto entre o absentéismo — caracterizado pela completa separação entre Estado e sociedade — e o intervencionismo — caracterizado pela estatização da sociedade — surge o Estado subsidiário.⁸⁰ E esse modelo de Estado concretiza a idéia de um Estado de justiça social, cuja existência se justifica pela função precípua de garantir a dignidade da pessoa humana. Afinal, “um Estado bom não é um Estado pequeno [ou grande], mas aquele que atende com mais eficiência aos anseios de seus cidadãos.”⁸¹

⁷⁸ *Estado, Sociedade Civil e Princípio da Subsidiariedade na Era da Globalização*, p. 150.

⁷⁹ *Reforma del Estado*, p. 30.

⁸⁰ BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade – Conceito e Evolução*, p. 95.

⁸¹ OFFE, Claus. *O Novo Poder*, p. 12.

É a realização, portanto, do Estado Democrático de Direito, o qual consubstancia a síntese entre o Estado Liberal de Direito e o Estado Social de Direito;⁸² um Estado que tem como objetivo e função primordial garantir a dignidade de seus cidadãos de maneira concreta e eficiente.⁸³

2.3 Reforma do Estado no Brasil

2.3.1 Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado

Em solo pátrio, o agravamento da crise do Estado, acirrada na década de 90 do século passado, impôs a necessidade de mudança. Conforme expôs Maria Inês Barreto, ao tratar do tema, “o esforço de reconstrução do Estado consiste em propiciar a recuperação do déficit fiscal, redefinir as formas de intervenção nos campos econômico e social, e implantar um novo modelo de gestão que ultrapasse os obstáculos criados pela administração burocrática.”⁸⁴

Com esse objetivo, foi criado o *Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado*, idealizado pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado – MARE e direcionado a alcançar maior efetividade e eficiência nas atividades da Administração Pública, voltando a ação dos serviços do Estado para o atendimento dos cidadãos.⁸⁵

⁸² VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: As Catilínárias Brasileiras*, p. 120.

⁸³ Paulo Bonavides denomina de neo-social o novo modelo de Estado a ser adotado nos países periféricos. Um modelo fundado em quatro princípios fundamentais: dignidade da pessoa humana, soberania popular, soberania nacional e unidade da constituição – BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*, p. 10 e 20.

⁸⁴ As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro, p. 111.

⁸⁵ O princípio da eficiência foi elevado a nível constitucional pela Emenda Constitucional nº 19, de 4 de junho de 1998, que alterou o *caput* do artigo 37 da Constituição Federal. Segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro, o princípio da eficiência apresenta dois aspectos: um relacionado ao modo de atuação do agente público e outro ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública. Quanto ao segundo aspecto, a autora defende a superação da organização estatal meramente burocrática em prol de uma administração gerencial e descentralizada, que realmente atenda às demandas da população. A desburocratização é colocada como imprescindível para o alcance de eficiência na prestação de serviços públicos – DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, p. 83-84. Nesse sentido, poderíamos afirmar que o princípio da subsidiariedade concretiza o princípio da eficiência.

Após definir o Estado como “organização burocrática (ou aparelho) que possui o poder de legislar e tributar sobre a população de um determinado território”, o Plano de Reforma do Estado adotou um modelo conceitual, baseado na distinção de quatro setores específicos de ação estatal conforme a natureza de suas atividades, associando-os a três modalidades de propriedade (pública, pública não-estatal e privada) e formas de gestão.⁸⁶

A saber:

Núcleo estratégico: Presidência da República, Ministérios, Secretarias Executivas, cúpula do Judiciário e casas do Congresso Nacional. É o segmento responsável pela formulação e definição das políticas públicas e diretrizes governamentais.

Setor de atividades exclusivas do Estado: envolve a implementação das políticas públicas definidas e formuladas pelo núcleo estratégico. É o setor das atividades típicas de Estado, a fiscalização, regulamentação, fomento, segurança pública, tributação, seguridade social básica. Essas atividades não podem ser delegadas ao particular, pois são representativas do ‘poder’ do Estado.

Setor de serviços não-exclusivos — ou competitivos — do Estado: abrange atividades que não implicam o poder extroverso do Estado e que são prestadas simultaneamente pelo Estado, pela iniciativa privada e pelas entidades do terceiro setor.⁸⁷ Em qualquer hipótese, devem ser apoiados pelo Estado, em razão

⁸⁶ PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 51.

⁸⁷ Segundo o PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, poder extroverso é “o poder de constituir unilateralmente obrigações para terceiros, com extravasamento dos seus próprios limites” (PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 51). Nesse sentido, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello, o “Poder Público se encontra em situação de autoridade, de comando, relativamente aos particulares”, sendo que tal fato configura uma “indispensável condição para gerir os interesses públicos postos em confronto” e “compreende (...) a possibilidade, em favor da Administração, de constituir os privados em obrigações por meio de ato unilateral daquela” – *Curso de Direito Administrativo*, p. 30.

de serem fundamentais para a sociedade. É o caso dos *serviços públicos sociais* — assistência social, saúde, ensino, cultura — além de atividades ligadas à ciência e à tecnologia.⁸⁸

Setor de produção de bens e serviços para o mercado: corresponde às atividades econômicas que visam ao lucro e são desempenhadas pelas empresas públicas ou sociedades de economia mista.

A partir desse esquema conceitual, fundamental para a efetivação do processo de reforma do Estado, identificaram-se as formas ideais de propriedade e de gerenciamento para cada um dos setores.

No *núcleo estratégico*, por tratar-se de atividade de governo, a propriedade deve ser pública e o modelo gerencial deve ser o burocrático-hierárquico. Isso porque nesse setor importa mais a observância das normas e a efetividade de suas decisões.⁸⁹

⁸⁸ Serviços públicos são as atividades executadas direta ou indiretamente pela Administração Pública visando à satisfação de necessidades coletivas. Na clássica definição de Celso Antônio Bandeira de Mello, serviço público “é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados, prestado pelo Estado ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público” – *Curso de Direito Administrativo*, p. 477-481. A partir de tal conceito, verificam-se três elementos que definem a existência do serviço público: (i) elemento material, referido à prestação de atividades de interesse geral, voltadas às necessidades imprescindíveis da população; (ii) elemento formal, segundo o qual o regime jurídico que regula a prestação do serviço público é o regime de direito público; e (iii) elemento subjetivo, que define o Estado como pessoa jurídica titular do serviço público. Para Maria Sylvia Zanella Di Pietro, quanto ao objeto, os serviços públicos classificam-se em: (i) administrativos, (ii) comerciais ou industriais e (iii) sociais. Segundo Di Pietro, serviço público social “é o que atende a necessidades coletivas em que a atuação do Estado é essencial, mas que convivem com a iniciativa privada, tal como ocorre com os serviços de saúde, educação, previdência, cultura, meio ambiente; são tratados na Constituição no capítulo da ordem social” – *Direito Administrativo*, p. 94-97. Para Carlos Ari SUNDFELD, os serviços sociais “são, à semelhança dos serviços públicos, atividades cuja realização gera utilidades ou comodidades que os particulares fruem direta e individualmente. No entanto, diferenciam-se daqueles [dos serviços públicos] por não serem de titularidade estatal. Incluem os serviços de educação (CF, arts. 205 a 208, e 210 a 214), saúde (CF, arts. 196 e ss.) e assistência social (CF, arts. 203 e 204; 227, §1º; 226, §8º), aos deficientes, jurídicos, em caso de calamidade etc” – *Fundamentos de Direito Público*, p. 83-84. Nesse sentido, segundo Paulo Modesto, os serviços públicos sociais são caracterizados como *serviço público* apenas quando prestados pelo Estado, pois nesses casos, sujeitam-se ao regime jurídico de direito público. Quando prestados pelos particulares, tais atividades “não se sujeitam ao regime serviço público, mas ao regime típico das pessoas privadas, o que muitas vezes lhe confere maior agilidade ou presteza no atendimento dos seus objetivos sociais (sic)”. Por tais motivos, prefere o autor denominar os serviços públicos sociais prestados por entes privados de *serviços de interesse público* – *Reforma administrativa e o marco legal das organizações sociais no Brasil*, p. 30-32.

⁸⁹ BARRETO, Maria Inês. *As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro*, p. 114.

Já com relação ao *setor de atividades exclusivas do Estado*, da mesma forma, por referir-se à prestação de serviços típicos de Estado, a propriedade deve ser pública; de outro lado, por importar mais a eficiência do que a efetividade, o modelo gerencial mais adequado nesse setor é o descentralizado, através de agências autônomas ou executivas.

No *setor de produção de bens e serviços para o mercado*, o vetor adotado para a prestação das atividades com o máximo de eficiência é o da propriedade privada, exceto nos casos em que não existam capitais privados disponíveis ou em casos de monopólio natural.

Finalmente, com relação ao *setor dos serviços não-exclusivos do Estado*, a proposta de reforma levada a cabo defendia que a modalidade mais adequada à eficiência na prestação de tais serviços seria a *propriedade pública não-estatal*.⁹⁰ Introduziu-se, assim, o conceito de *propriedade*: (i) *pública*, não por pertencer ao Estado, mas porque tais entidades desempenhariam serviço de interesse público; (ii) *não-estatal*, por não integrarem a estrutura organizacional administrativa do Estado.

2.3.2 Organizações sociais: publicização ou privatização?

O Plano de Reforma do Estado previu, no setor de serviços não-exclusivos do Estado, a criação de entidades denominadas *Organizações Sociais* — associações, fundações ou cooperativas, com personalidade de direito privado, sem fins lucrativos. A intenção era a de que universidades e hospitais públicos, centros de pesquisa, bibliotecas e museus fossem *publicizados*, ou seja, transformados em entidades de natureza privada e qualificados como organizações sociais.⁹¹

⁹⁰ PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 54.

⁹¹ A qualificação de Organização Social surgiu com a Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998, resultado de conversão da Medida Provisória nº 1.648, de 23 de abril de 1998. Maria Sylvania Zanella Di Pietro analisa este tipo de organização como: uma pessoa jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada pela iniciativa privada, para o desempenho de serviços sociais não exclusivos do Estado —

Segundo Antonio Carlos Morales, “publicização refere-se à produção não-estatal de bens e serviços públicos por entidades do terceiro setor. No Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado do governo brasileiro, é a forma pela qual atividades não exclusivas do Estado são transferidas para organizações não-estatais, sem implicar privatização.”⁹²

Dois significados, portanto, podem ser atribuídos ao termo publicização. O primeiro refere-se à prestação de serviços de interesse público por entidades do terceiro setor, formadas pela sociedade civil e com apoio do Estado. O segundo, diz respeito à transformação de entidades públicas em entidades privadas sem fins lucrativos. Evidentemente, a segunda opção, defendida e apoiada pelo Plano Diretor de Reforma do Estado brasileiro, revela uma contradição, como bem anotou Maria Sylvia Zanella Di Pietro:

Embora o Plano Diretor [da reforma do Estado brasileiro] fale em “publicização” para definir a forma como se substituirá uma entidade pública por uma entidade particular qualificada como organização social, não há qualquer dúvida quanto a tratar-se de um dos instrumentos de “privatização” de que o Governo vem se utilizando para diminuir o tamanho do aparelhamento da Administração Pública. A atividade prestada muda a sua natureza; o regime jurídico, que era público, passa a ser de direito privado, parcialmente derogado por normas publicísticas; a entidade pública é substituída por uma entidade privada.⁹³

ensino, pesquisa científica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente, cultura e saúde —, com as suas atribuições, responsabilidades e obrigações definidas perante o Estado por meio de contrato de gestão. Tal contrato, nova modalidade de vínculo firmado pela Administração Pública, deve especificar o programa de trabalho da organização, estipular as metas a serem atingidas, com os respectivos prazos de execução, assim como os critérios de avaliação de seu desempenho. A execução desse vínculo jurídico entre a organização e o Poder Público é supervisionada por órgão ou entidade supervisora da área de atuação correlata à atividade a ser desempenhada. A atuação de fomento do Estado pode ser nos seguintes sentidos: cessão de recursos orçamentários ao cumprimento do contrato, a partir de permissão de uso, com dispensa de citação; cessão de servidores públicos; dispensa de licitação em contratos de prestação de serviços entre o Estado e a organização – DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*, p. 404.

⁹² Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas Não-estatais, p. 56.

⁹³ *Direito Administrativo*, p. 405.

A autora entende que a transformação de entidades públicas em privadas, qualificadas como Organizações Sociais, sem fins lucrativos e desenvolvendo as mesmas atividades de interesse público, caracteriza processo de *privatização*, e não *publicização*.⁹⁴ E isso é evidente, pois a propriedade que antes era *pública estatal* passa a ser *pública não-estatal*: verifica-se, portanto, um processo de transferência da propriedade pública estatal para a iniciativa privada, ainda que destinada ao atendimento do interesse público.

De outro lado, como analisou Antonio Carlos Morales, o processo de publicização efetivamente ocorre quando uma entidade do terceiro setor, formada a partir da iniciativa da sociedade civil, passa a desenvolver atividades de interesse público, mormente aquelas atividades constantes do *setor não exclusivo do Estado*, e passa a relacionar-se com o Poder Público de forma a receber incentivos para a prática de suas atividades.

Em verdade, o grande processo de *publicização* não ocorreu como previu inicialmente o Plano Diretor de Reforma do Estado, com a transformação de entidades públicas em Organizações Sociais, mas alguns anos depois, a partir de 1999, com a Lei das OSCIP, Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, as quais também desenvolvem atividades de

⁹⁴ O termo privatização deve ser entendido nesse contexto em seu sentido amplo, significando a redefinição do papel do Estado perante funções que devem ser próprias do setor privado – DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública*, p. 13-15. Nesse sentido é que Carlos Menem e Roberto DROMI, ao tratar do tema, afirmaram que “la privatización non es un fin en sí, sino un medio para liberar las energías materiales y morales del país a través del talento, de la iniciativa, de la capacidad (...) Queremos privatizar, pero sin renunciar a gobernar. Ya lo manifestamos al hablar de la libertad económica que, como toda libertad, está limitada justamente para evitar abusos” – *Reforma del Estado*, p. 108-109. E também nesse sentido Diogo Figueiredo Moreira Neto defendeu o processo de privatização, sob o argumento de que a iniciativa privada é muito menos burocrática e mais eficiente, devendo caber a ela certas atividades em geral designadas ao Estado – *Mutações do Direito Administrativo*, p. 127-129. De outro lado, Maria Sylvia Zanella Di Pietro assinalou outro sentido do termo *privatização*, mais restrito, significando a transferência de ativos ou ações de empresas estatais para o setor privado – *Parcerias na Administração Pública*, p. 13-15. Esse sentido foi adotado por Marcos Juruena Villela Souto quando definiu privatização como a “mera alienação de direitos que assegurem ao Poder Público, diretamente ou através de controladas, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade” – *Desestatização: Privatização, Concessões e Terceirizações*, p. 9.

interesse público não exclusivas do Estado e recebem do Poder Público incentivos específicos para o desenvolvimento de tais atividades.⁹⁵

Assim, sob a luz do *princípio da subsidiariedade*, como resultado da reforma no Brasil, numerosas atividades alocadas no *setor de atividades não-exclusivas* passaram a ser desempenhadas prioritariamente por entidades sem fins lucrativos. Não se trata, como acima mencionado, de um processo através do qual o Estado deixa de tomar para si a responsabilidade pela oferta desses serviços à população; trata-se de um modelo através do qual se prioriza ou se incentiva a participação do terceiro setor em tal área.

2.3.3 Prestação dos serviços públicos sociais

O Estado continua desempenhando diretamente serviços públicos sociais, no cumprimento de seu dever constitucional.⁹⁶ A iniciativa privada com finalidade lucrativa também continua explorando economicamente alguns desses serviços, como a educação. Entretanto, em face da burocratização excessiva, da crise fiscal e da ineficiência do Estado, de um lado, e da busca

⁹⁵ A Lei Federal nº 9.790, de 23 de março de 1999, também denominada “Lei do Terceiro Setor”, estabeleceu uma nova disciplina jurídica das entidades sem fins lucrativos, possibilitando a sua qualificação como OSCIP. A referida lei possibilita a todas as entidades que apresentem objetivos sociais no campo da assistência social, cultura, educação, saúde, voluntariado, desenvolvimento econômico e social, da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia, além da defesa, preservação e conservação do meio ambiente qualificarem-se como OSCIP. Dessa forma, a OSCIP caracteriza-se como uma pessoa jurídica de direito privado, formada pela sociedade civil para atuar em pelo menos uma das áreas acima mencionadas, que se pode vincular juridicamente ao Poder Público mediante Termo de Parceria. Uma das vantagens da obtenção da qualificação da OSCIP consiste no benefício fiscal que garante a possibilidade de dedução no imposto de renda das doações feitas por pessoas jurídicas às entidades assim qualificadas (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001). Além disso, foi criada uma nova modalidade de contratação entre a entidade do terceiro setor e o Poder Público, o Termo de Parceria. Tal instrumento permite à entidade receber do Estado bens e recursos, a partir da definição dos seguintes itens: o objeto e o programa de trabalho; metas a serem atingidas, com seus respectivos prazos; critérios de avaliação de desempenho; previsão de receitas e despesas; obrigatoriedade de apresentação do relatório anual; publicação na imprensa oficial do extrato do termo.

⁹⁶ Sobre o conceito de serviços públicos sociais, conferir página 47, nota 88.

exclusiva pelo lucro pela iniciativa privada, de outro, a solução encontrada e implementada a partir da reforma do Estado brasileiro foi o incentivo à prestação dos serviços sociais por entidades do terceiro setor.

A propósito da insuficiência do mercado na provisão de serviços sociais, Carlos Antonio Morales aduziu que:

As políticas sociais de educação, saúde, pesquisa e cultura caracterizam-se por produzir não só serviços que respondem a direitos sociais, razão pela qual devem ser de acesso universal, mas também importantes externalidades positivas. Ocorre que o mercado oferece esses serviços de forma incompleta, porque a iniciativa privada não consegue otimizar seus rendimentos vendendo para a totalidade do mercado. Em razão das falhas de mercado, de um lado, e da importância política e econômica dessas atividades para o conjunto da sociedade, de outro, o Estado entra na provisão desses serviços.⁹⁷

Nesse sentido, ressaltando o papel do Estado no oferecimento dos serviços essenciais à população, importante é a ressalva de Luiz Carlos Bresser Pereira e Nuria Cunill Grau:

O reconhecimento da relevância do setor público não-estatal na produção de bens públicos não pode, no entanto, conduzir à negação do aporte do Estado para o seu sustento. A transformação de serviços sociais estatais em públicos não estatais não significa que o Estado deixe de ser responsável por eles. Pelo contrário, todas as evidências apontam para a conclusão de que o financiamento público estatal será cada vez mais necessário.⁹⁸

O Estado passou assim a desempenhar com maior ênfase as atividades de fomento, coordenação e fiscalização da iniciativa privada e da sociedade civil organizada, possibilitando a esta o sucesso (i) da atividade empresarial desempenhada por

⁹⁷ Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas Não-estatais, p. 55-56.

⁹⁸ Entre o Estado e o Mercado: o Público Não-estatal, p. 34. Ressalvemos que, nos termos acima delineados, não se deve tratar de transformação dos serviços públicos sociais, mas da colaboração do terceiro setor em sua prestação aos cidadãos.

seus particulares e (ii) da atividade social das entidades sem fins lucrativos.⁹⁹

Houve, assim, um incremento da parceria público-privado, com a ação estatal subsidiária à deficiência da iniciativa não-estatal, de forma que o papel desempenhado pelo Estado passou a ser de promoção, estímulo e criação de condições ao desenvolvimento livre e igualitário do indivíduo dentro da sociedade. Para que tal objetivo seja alcançado é necessária a criação de condições para a participação estatal no processo político e o controle das atividades estatais.

Nesse sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro expôs que,

Com todas essas alterações, objetiva-se a “reforma do Estado”, com vistas a fazer reverter os males instaurados pelo Estado intervencionista: de um lado, visto do lado do cidadão, quer-se restaurar e prestigiar a liberdade individual e a livre concorrência; isso leva às idéias de privatização, fomento, parceria com o setor privado; de outro lado, visto do lado do Estado, quer-se alcançar a eficiência na prestação dos serviços-públicos, o que leva à idéia de desburocratização. Na realidade, poder-se-ia falar apenas em privatização em sentido amplo, na qual se inserem todos esses objetivos.¹⁰⁰

2.3.4 Responsabilidade social do Estado e da sociedade

Como resultado desse processo implementado pelas reformas constitucionais iniciadas a partir da década de 90 do século passado, foram redefinidas as fronteiras entre o Estado e a sociedade civil, de modo que o Estado deixa de ser o único

⁹⁹ Maria Sylvia Zanella Di Pietro definiu fomento como “a atividade administrativa de incentivo à iniciativa privada de utilidade pública”. Através da atividade de fomento, o Estado busca incentivar a iniciativa privada a perseguir instrumentos de desenvolvimento econômico e progresso sociocultural, através da promoção de determinadas atividades que atendam a necessidades públicas. Para Sílvio Luís Ferreira da Rocha, o fomento decorre do princípio da subsidiariedade e é diferente da prestação de serviço público, pois sua prestação não é obrigatória, mas facultativa – ROCHA, Sílvio L. Ferreira da. *Terceiro Setor*, p. 18-23. Marcos J. Villela Souto citou como exemplos de atividade de fomento os benefícios tributários, as garantias às empresas privadas que realizam atividades de interesse público, os subsídios e os empréstimos em condições favoráveis – SOUTO, Marcos J. Villela. *Direito Administrativo da Economia*, p. 39.

¹⁰⁰ *Parcerias na Administração Pública*, p. 26.

responsável pelo provimento direto dos recursos, bens e serviços necessários ao desenvolvimento da população e à realização da justiça social. Ao tratar do resultado da reforma do Estado brasileiro, em especial com relação aos serviços de interesse público do *setor não exclusivo do Estado*, Luiz Carlos Bresser Pereira e Nuria Cunill Grau afirmaram que:

Será a forma através da qual o Estado poderá manter seu caráter social — comprometido com os direitos sociais, a proteção do patrimônio público cultural e ambiental e com o desenvolvimento tecnológico e científico — mas assegurando simultaneamente a eficiência na medida em que induz as entidades públicas não-estatais a competir entre si para prestar serviços à comunidade com financiamento parcial pelo Estado.¹⁰¹

Esse é o modelo regulatório implantado no Brasil, no qual o Estado mantém papel relevante na prestação dos serviços de interesse público: não mais como único executor, mas como fiscalizador e incentivador. Como explicou Marçal Justen Filho, “a reforma do Estado significa a reafirmação da participação de todos no projeto do bem-comum. A promoção dos valores fundamentais, com os quais está comprometida uma sociedade, exige a participação não apenas do aparato estatal, mas do conjunto dos indivíduos e das diversas organizações comunitárias.”¹⁰²

O grupo de serviços não exclusivos e de interesse social, tais como educação, saúde e assistência social, desenvolvidos por entidades do *terceiro setor*, tornou-se extremamente relevante. Luiz Carlos Bresser Pereira, ao tratar desse aspecto na alteração no perfil do Estado, assim se expressou:

Por meio do reforço das organizações não-estatais produtoras de serviços sociais, como escolas, universidades, centros de pesquisa, hospitais, museus, orquestras sinfônicas, abre-se uma

¹⁰¹ Entre o Estado e o Mercado: o Público Não-estatal, p. 35-36.

¹⁰² O Direito das Agências Reguladoras Independentes, p. 14.

oportunidade para a mudança no perfil do Estado: em vez de um Estado social-burocrático que contrata diretamente professores, médicos e assistentes sociais para realizar de forma monopolista e ineficiente os serviços sociais e científicos, ou de um Estado neoliberal que se pretende mínimo e renuncia suas responsabilidades sociais, um Estado social-liberal — que por sua vez proteja os direitos sociais ao financiar as organizações públicas não-estatais — que defendem direito ou prestam serviços de educação, saúde, cultura, assistência social — e seja mais eficiente ao introduzir a competição e a flexibilidade na provisão desses serviços.¹⁰³

A responsabilidade social deixou de ser monopólio do Estado e passou a configurar dever de todos. Como salientou Marçal Justen Filho, ao tratar dessa nova concepção: “Os valores fundamentais da sociedade devem ser buscados através da atuação do Estado, da sociedade civil e do cidadão. A dignidade da pessoa humana não é um valor externo a cada sujeito e todos têm um compromisso moral e político com ela — não apenas com a dignidade alheia, mas com a própria.”¹⁰⁴

O modelo adotado em solo doméstico não implica o mero absentismo estatal; não significa um regresso ao Estado Liberal, mas uma síntese entre tal modelo e o Estado Social. O afastamento do Estado como agente interventor direto na ordem econômica e social deve vir acompanhado de outros mecanismos que garantam não apenas os princípios que regem tal setor, mas também a disponibilização final dos serviços de interesse público à população. Na lição de Paulo Modesto, ao fixar balizas para o processo de reformas dos Estados ocidentais:

O Estado apenas regulador é o Estado Mínimo, utopia conservadora insustentável ante as desigualdades das sociedades atuais. Não é este o Estado que se espera resulte das reformas em curso em todo o mundo. O Estado deve ser regulador e promotor dos

¹⁰³ *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil*, p. 17.

¹⁰⁴ *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*, p. 11.

serviços sociais básicos estratégicos. Precisa garantir a prestação de serviços de saúde de forma universal, mas não deter o domínio de todos os hospitais necessários: precisa assegurar o fornecimento de ensino de qualidade aos cidadãos, mas não estatizar todo o ensino. Os serviços sociais devem ser fortemente financiados pela Estado, assegurados de forma imparcial pelo Estado, mas não necessariamente realizados pelo aparato do Estado.¹⁰⁵

A responsabilidade social deixa, portanto, de ser monopólio do Estado e passa a ser por ele incentivada, em especial através de benefícios fiscais, outorga de qualificações, títulos e certificados, bem como a possibilidade de celebração de ajustes específicos, como o *contrato de gestão* e o *termo de parceria*.¹⁰⁶

Assim, no *modelo regulatório* de Estado adotado pela ordem pátria, a responsabilidade social pelo alcance dos objetivos buscados passa a residir não apenas no Estado, mas em toda a sociedade.¹⁰⁷ O modelo regulatório altera, portanto, o mecanismo de busca dos objetivos estatais, mantendo intactos os compromissos do Estado Social e Democrático de Direito.

Não se trata da substituição do Estado por entidades do terceiro setor na prestação de serviços de interesse público, mas da colaboração da sociedade na busca pela justiça social. Assim, o sucesso desse novo modelo de Estado, caracterizado pela manutenção dos mesmos objetivos buscados pelo Estado

¹⁰⁵ Reforma administrativa e marco legal das organizações sociais no Brasil, p. 28.

¹⁰⁶ Com relação aos benefícios fiscais, eles abrangem tanto benefícios tributários — imunidades e isenções — quanto benefícios não tributários, decorrentes de outras modalidades de atividade financeira do Estado, como repasse de recursos e bens — como a possibilidade prevista, por exemplo, no contrato de gestão. Quanto aos certificados, além da qualificação como Organização Social (OS) e como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP), são previstos pela legislação o Título de Utilidade Pública, criado pela Lei nº 91, de 28 de agosto de 1935, qualificação outorgada pelo Ministério da Justiça, como reconhecimento do proveito ou vantagem que uma entidade sem fins lucrativos oferece à sociedade e que satisfaz uma necessidade coletiva de ordem pública; e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, antigo Certificado de Fins Filantrópicos, cuja nomenclatura foi modificada pela Medida Provisória nº 2.129-6, de 22 de junho de 2001, concedido pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), órgão responsável pela regulamentação da política nacional de assistência social.

¹⁰⁷ A expressão “modelo regulatório” foi adotada por Marçal Justen Filho – *O Direito das Agências Reguladoras*, p. 15, por Luiz Carlos Bresser Pereira – *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil*, p. 285. Maria Sylvia Zanella Di Pietro denomina-o Estado subsidiário – *Parcerias na Administração Pública*, p. 21.

Social, demanda, portanto: (i) a participação do Estado na atividade econômica como agente regulador; (ii) a participação da sociedade civil na consecução dos objetivos almejados, e (iii) a efetivação e garantia de formas de incentivo e controle estatal das entidades do terceiro setor que desenvolvam serviços de interesse público.

2.4 Terceiro setor

2.4.1 Origem da expressão e conceito

A redefinição das funções do Estado e dos meios de alcançar seus objetivos implica, como vimos, a redefinição das funções da sociedade. A reforma do Estado está condicionada, portanto, à reforma da sociedade, “que tem por objetivo precípua organizar sólidas entidades intermédias, que devem reconhecer suas competências e aspirar, de forma auto-responsável, a realização de suas tarefas e objetivos.”¹⁰⁸

Nesse cenário surgiu, portanto, uma nova expressão: terceiro setor. Traduzido do inglês *third sector*, essa expressão, difundida a partir da década de 60 do século passado, tem sido utilizada genericamente para se referir às organizações formadas pela sociedade civil, cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação do interesse público. Situa-se ao lado do primeiro setor, ocupado pelo Estado, e do segundo setor, do qual fazem parte as entidades privadas com finalidade lucrativa.

A doutrina jurídica pátria tem se demonstrado cautelosa quanto à utilização da expressão *terceiro setor* e mais ainda quanto à investigação de seu significado.¹⁰⁹ Da mesma forma,

¹⁰⁸ TORRES, Sílvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*, p. 124.

¹⁰⁹ Raras obras jurídicas tratam especificamente do tema *terceiro setor* e as que o fazem, não obstante sua valiosa contribuição prática e teórica, não se dedicam à análise do significado e abrangência da expressão. Vejam-se os trabalhos de SILVANO, Ana Paula Rodrigues. *Fundações Públicas e Terceiro Setor*, p. 149; SZAZI, Eduardo. *Terceiro Setor – Regulação no Brasil*, p. 380 e ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. *Terceiro Setor*, p. 174.

a legislação brasileira não adota tal expressão, sendo que a regulação jurídica das entidades que compõem o terceiro setor é específica para os diversos grupos de entidades que dele fazem parte, como é o caso da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Não obstante, em face da consagração da expressão *terceiro setor* e da importância de tais entidades no desenvolvimento de atividades de interesse público, é imprescindível a investigação de seu significado. Apenas assim poderemos obter uma visão ampla do modelo estatal brasileiro, indispensável para analisarmos a imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos — expressões destacadas dessa nova categoria.

Mais do que isso, através dessa análise poderemos verificar (i) quem é esse terceiro setor, (ii) como ele poderá colaborar com o Estado da maneira mais eficiente e, especialmente, (iii) como o Estado poderá incentivá-lo de maneira eficiente. Afinal, a imunidade das entidades de educação e de assistência social configura uma das formas através das quais o Estado incentiva a sociedade civil a prestar serviços de interesse público.

E a verdade é que os conceitos associados à idéia de terceiro setor, não obstante sua utilização indiscriminada na área das ciências sociais e jurídicas — em especial após a reforma do Estado brasileiro —, são amplos, imprecisos e contraditórios, de forma que a expressão “transformou-se numa daquelas palavras que explicam tudo e não explicam nada.”¹¹⁰

Com o objetivo de desmistificar o significado e abrangência da expressão terceiro setor, iniciemos pela definição de Rubens Fernandes, um dos primeiros a utilizar a expressão em terreno doméstico:

¹¹⁰ TEODÓSIO, Armindo S. de Souza. *Pensar pelo Averso o Terceiro Setor*, p. 241.

o Terceiro Setor é composto de organizações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela ênfase na participação voluntária, num âmbito não-governamental, dando continuidade às práticas tradicionais da caridade, da filantropia e do mecenato e expandindo o seu sentido para outros domínios, graças, sobretudo, à incorporação do conceito de cidadania e de suas múltiplas manifestações na sociedade civil.¹¹¹

Essa definição revela algumas características: o terceiro setor é formado por entidades privadas sem fins lucrativos, com objetivo de promover o bem de todos.¹¹²

2.4.2 Conceito jurídico de terceiro setor

Como mencionamos acima, a legislação doméstica não utiliza a expressão *terceiro setor*, referindo-se genericamente às entidades que o compõem como *entidades sem fins lucrativos*.

A primeira questão que devemos enfrentar é a de saber se existe necessidade de que as organizações do terceiro setor possuam personalidade jurídica. A esse respeito duas correntes existem. A primeira entende que não existe necessidade de estruturação da organização segundo os ditames legais, de forma que qualquer iniciativa popular organizada com o objetivo de promover interesses gerais seria enquadrada no conceito de terceiro setor. Nesse sentido, Ruth Cardoso afirmou que:

o conceito de Terceiro Setor descreve um espaço de participação e experimentação de novos modelos de pensar e agir sobre a realidade social. Sua afirmação tem o grande mérito de romper com a dicotomia entre o público e o privado, na qual o público era sinônimo de estatal e o privado, de empresarial. (...) é um campo marcado por uma irredutível diversidade de atores e formas de organização.¹¹³

¹¹¹ O que é Terceiro Setor?, p. 27.

¹¹² As entidades do terceiro setor têm recebido diversas nomenclaturas, tais como: organizações sem fins lucrativos, organizações voluntárias, e ONGs (Organizações Não-Governamentais).

¹¹³ Fortalecimento da Sociedade Civil, p. 8.

De outro lado, alguns autores, como os americanos Salamon, Gutowski e Pittman, citados por Simone Tavares Coelho, consideram como entidades do terceiro setor apenas aquelas formalizadas nos termos da legislação específica.¹¹⁴

Aos olhos do direito, como cediço, apenas possuem relevância jurídica os entes aptos a exercer direitos e contrair obrigações.¹¹⁵ Assim, mesmo que aos olhos das ciências sociais alguns movimentos pouco estruturados e não formalizados sejam entendidos como integrantes do terceiro setor, essas manifestações não formalizadas, nos termos da legislação civil, não podem ser consideradas como tais, muito menos como aptas a desenvolver atividades sociais em colaboração com o Estado. E menos ainda podem receber incentivos do Estado para a prestação de serviços de interesse público.

O primeiro requisito, portanto, para que determinada entidade faça parte do terceiro setor é a personalidade jurídica. Além disso, a entidade deve possuir fins não lucrativos. Procederemos à análise dessa característica das entidades do terceiro setor no Capítulo 6.¹¹⁶

De qualquer forma, para a delimitação do significado da expressão *terceiro setor* é importante deixarmos patente, neste momento, que a locução *sem fins lucrativos* determina que a

¹¹⁴ *Terceiro Setor: um Estudo Comparado entre o Brasil e os Estados Unidos*, p. 82.

¹¹⁵ Segundo Orlando Gomes, a personalidade é um atributo jurídico conferido pelo ordenamento a todos os seres humanos, tornando-os sujeitos capazes de adquirir direitos e obrigações – *Introdução ao Direito Civil*, p. 141. No direito romano, o reconhecimento da personalidade jurídica dependia de certas condições, como o estado de liberdade, de cidadania e de chefe de família. Para o direito moderno, como destaca Francisco Amaral, a “pessoa passa a ser sinônimo de homem e de sujeito de direito” – *Direito Civil: Introdução*, p. 215. A personalidade atribuída à pessoa jurídica consiste no exercício, pelo grupo, da atividade jurídica tal como se ele fosse uma pessoa natural. Segundo Gomes, “tal personificação é admitida quando se apresentam os pressupostos necessários à subjetivação dos interesses para cuja realização os indivíduos se associam” – *Introdução ao Direito Civil*, p. 186-188. Dessa maneira formam-se as pessoas jurídicas, que podem ser de Direito Público, como o são as entidades federativas e autarquias, ou de Direito Privado, como as associações, sociedades e fundações.

¹¹⁶ No item 6.4 trataremos da finalidade não lucrativa como requisito expresso no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal para a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.

entidade, devidamente formalizada, disponha em seus estatutos acerca da vedação à distribuição de lucro entre os membros da entidade. Conforme discorreremos adiante, a entidade sem fins lucrativos não deve visar ao lucro, de forma que toda a renda eventualmente obtida pela entidade, a qualquer título, deve ser reinvestida integralmente no desenvolvimento de suas atividades.

2.4.2.1 Interesse público x interesse coletivo

Ainda, a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado que não distribua lucro entre seus membros, para se enquadrar no conceito do terceiro setor, deve possuir como objetivo a satisfação de interesses não egoísticos.

Segundo entendimento de alguns autores, nem todas as entidades do terceiro setor possuem finalidade pública. Como salienta Simone Tavares Coelho, “grande parte do setor é composta por organizações com fins coletivos privados, como uma organização para observação de pássaros tropicais (...) ou aquelas que cultivam orquídeas (...) ou ainda grupos literários ou artísticos.”¹¹⁷ De acordo com essa visão, aquelas entidades que visam ao benefício mútuo, seja ele artístico, cultural, social ou esportivo, desde que não possuam como escopo a obtenção de lucro, também fazem parte do terceiro setor.

Entretanto, entendemos de maneira diversa. Em nossa opinião, nem todas as entidades sem fins lucrativos fazem parte do terceiro setor.

Como se referiu a autora acima mencionada, existem entidades sem fins lucrativos que realizam atividades visando ao benefício público e entidades que visam apenas ao interesse coletivo de seus membros. As entidades de cunho associativo

¹¹⁷ *Terceiro Setor: um Estudo Comparado entre o Brasil e os Estados Unidos*, p. 59.

ou benefício mútuo atendem a interesses coletivos e possuem natureza endógena, ou seja, dedicam suas ações em benefício de seus próprios membros. Já as entidades de cunho social ou benefício público são de natureza exógena, ou seja, possuem objetivos específicos que visam favorecer indivíduos externos a seus quadros sociais.

Apenas essas últimas é que, em nosso entendimento, compõem propriamente o espaço denominado terceiro setor, e, por isso, merecem especial tratamento legal.

De outro lado, é importante ressaltarmos que o universo do terceiro setor envolve entidades que praticam atividades de cunho social ou benefício público de duas maneiras: (i) entidades de defesa e construção de novos direitos e (ii) entidades prestadoras de serviços de interesse público.

2.4.2.2 Entidades de defesa de direitos

Como aduziu Augusto de Franco, podemos afirmar que possuem fins efetivamente públicos apenas aquelas organizações que desenvolvem atividades de interesse público, e “isso inclui somente dois subconjuntos: (1) o daquelas organizações complementares ou suplementares à atuação do Estado na prestação de serviços públicos; e (2) o daquelas organizações que promovem desde pontos de vista situados na Sociedade Civil, a *advocacy* — isto é, a defesa de direitos e construção de novos direitos — e a promoção de atividades teóricas e práticas em torno de temas de interesse geral, difuso e comum (...)”.¹¹⁸

No mesmo sentido, segundo Ruth Cardoso:

o conceito de Terceiro Setor (...) inclui o amplo espectro das instituições filantrópicas dedicadas à prestação de serviços nas áreas de saúde, educação e bem-estar social. Compreende também

¹¹⁸ A Reforma do Estado e o Terceiro Setor, p. 286.

as organizações voltadas para a defesa dos direitos de grupos específicos da população, como as mulheres, negros e povos indígenas, ou de proteção ao meio ambiente, promoção do esporte, cultura e do lazer.¹¹⁹

Esse segundo grupo de entidades, que desenvolvem atividades de defesa e promoção de direitos e valores, não colaboram com o Estado no oferecimento à população de serviços de interesse público. Sua interação com o Poder Público dá-se não através da prestação de serviços, mas muitas vezes do exercício de pressão sobre o mesmo.¹²⁰

De qualquer maneira, por possuírem indiscutível caráter público, as entidades sem fins lucrativos de promoção e defesa de direitos, sejam eles de primeira, segunda, terceira ou quarta gerações, integram o terceiro setor. Nesse sentido, entendemos que tanto entidades, tais quais sindicatos de trabalhadores, organizações religiosas e partidárias, quanto associações e fundações que se dediquem à defesa de legítimos interesses setoriais, grupais, de classes e de minorias fazem parte do terceiro setor.

2.4.2.3 Entidades prestadoras de serviços de interesse público: o público não-estatal

Como vimos, ao lado das entidades de defesa e promoção de direitos, também desenvolvem atividades de interesse público as entidades sem fins lucrativos que prestam serviços públicos sociais em colaboração com o Estado. Tal grupo de entidades, integrante do terceiro setor, foi denominado pelo Plano de Reforma do Estado Brasileiro, de setor *público não-estatal*.¹²¹

¹¹⁹ Fortalecimento da Sociedade Civil, p. 8.

¹²⁰ NAVES, Rubens. *Novas Possibilidades para o Exercício da Cidadania*, p. 580.

¹²¹ Segundo o PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, esse novo setor compreende a "propriedade pública não-estatal, constituída pelas organizações sem fins lucrativos, que não são propriedade de nenhum indivíduo ou grupo e estão orientadas diretamente para o atendimento do interesse público" (PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO, p. 54).

Maria Sylvia Zanella Di Pietro, ocupando posição de vanguarda na doutrina administrativista pátria acerca do tema, aduziu que “os teóricos da reforma do Estado, sem descartar a expressão terceiro setor, incluem tais entidades entre as públicas não-estatais.”¹²²

Nos termos acima demonstrados, entendemos que tal assertiva deve ser entendida com o sentido de que algumas entidades do terceiro setor — aquelas que prestam serviços de interesse público em colaboração com o Estado — fazem parte do setor público não-estatal.

Dessa forma, podemos afirmar que todas as entidades públicas não-estatais são entidades do terceiro setor e que apenas as entidades do terceiro setor que prestam serviços de interesse público fazem parte do setor público não-estatal.¹²³

Nesse sentido, Maria Sylvia Zanella Di Pietro insere as entidades do terceiro setor no conceito de *entidades paraestatais*. São palavras da autora, referindo-se ao terceiro setor:

Usando a terminologia tradicional do direito administrativo brasileiro, incluímos essas entidades entre as chamadas entidades paraestatais, no sentido em que essa expressão é empregada por Celso Antonio Bandeira de Mello, ou seja, para abranger pessoas privadas que colaboram com o Estado desempenhando atividade não lucrativa e às quais o Poder Público dispensa especial proteção, colocando a serviço delas manifestações de seu poder de império, como o tributário; trata-se de pessoas privadas que exercem função típica (embora não exclusiva do estado), como as de amparo aos hipossuficientes, de assistência social, de formação profissional. Exatamente por atuarem ao lado do Estado, recebem a denominação de entidades paraestatais; nessa expressão podem ser incluídas todas as entidades integrantes do chamado terceiro setor (...).¹²⁴

¹²² *Direito Administrativo*, p. 399.

¹²³ Dessa forma, nos termos da legislação civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, fazem parte do setor público não-estatal aquelas associações e fundações que prestam serviços de interesse público. Além delas, entendemos que as cooperativas sociais, criadas nos termos da Lei nº 9.867, de 10 de novembro de 1999, em face da natureza de sua atividade, também fazem parte do terceiro setor.

¹²⁴ *Direito Administrativo*, p. 399.

O pensamento da autora indica, portanto, um processo de reconhecimento pela doutrina administrativista brasileira acerca da importância desse grupo de entidades que colabora com o Estado, sobretudo após a Reforma, no desempenho de suas funções.

Na mesma linha Diogo Figueiredo Moreira Neto, também na vanguarda do pensamento administrativista pátrio acerca do tema, analisou a função dos entes da sociedade civil organizada, de forma a inseri-los na categoria dos *entes intermédios*. Segundo o autor, vem ocorrendo um processo de *delegação social*, caracterizado como a transferência de serviços de interesse público “em favor de entes criados por ela própria sociedade, dedicados à colaboração no atendimento de interesses legalmente considerados como públicos.”¹²⁵

De todo o exposto, entendemos lícito sustentar que fazem parte do terceiro setor as pessoas jurídicas de direito privado, constituídas de acordo com a legislação civil sob a forma de associações ou fundações, as quais desenvolvam (i) atividades de defesa e promoção de quaisquer direitos previstos pela Constituição ou (ii) prestem serviços de interesse público. Assinalamos ainda a participação no terceiro setor das chamadas cooperativas sociais, as quais, ao contrário das demais espécies de cooperativas, foram criadas sem finalidade econômica.

2.4.3 Panorama do terceiro setor no Brasil

Toda essa análise visa a conduzir e proporcionar uma leitura clara, precisa e crítica acerca dos incentivos que o Estado oferece às entidades do terceiro setor. Tal missão é

¹²⁵ *Mutações no Direito Administrativo*, p. 129-130. Segundo Diogo Figueiredo Moreira Neto, são considerados entes intermédios “quaisquer tipos de sociedade, não importa que denominação se lhes dê, que ‘se colocam como centros de vida e de ação sociais, interna e externa, no âmbito da mais vasta sociedade estatal’, entendido o próprio Estado como entidade mais extensa e geral de todas” – *Mutações do Direito Administrativo*, p. 130.

imprescindível no cenário legislativo e constitucional pátrio, especialmente num momento em que:

Em não poucos casos, a concessão de incentivos fiscais — diretos ou indiretos — faz-se indistintamente a entidades qualificadas como “sem fins lucrativos”. Os critérios de apreciação para a concessão de benefícios resumem-se ao exame de estatutos e documentos. Assim, entidades sem fins lucrativos que privilegiam fundamentalmente seus próprios membros ou instituidores — tais como clubes recreativos ou grêmios literários — competem por recursos públicos destinados igualmente a entidades que atuam na defesa de segmentos politicamente débeis ou socialmente excluídos, que beneficiam fundamentalmente um público-alvo distinto de seus membros instituidores.¹²⁶

E a razão de tal cenário é que “a legislação em vigor está desatualizada. Defasada em relação à realidade. O [terceiro] setor mudou, se fortaleceu; as leis, não.”¹²⁷ A alteração da realidade, com a crescente importância da atuação das entidades do terceiro setor que colaboram com o público e a conseqüente necessidade de apoio do Estado a tais entidades não foi acompanhada de evolução legislativa e tampouco doutrinária.

Assim, o conhecimento desse contexto no qual se insere o Estado em seu atual estágio de desenvolvimento, bem como de suas funções e do papel que desenvolve cada grupo das entidades do terceiro setor, que não pode ser tratado como um universo homogêneo, é pressuposto indispensável para se fazer qualquer (re)leitura do regime jurídico tributário das entidades sem fins lucrativos, e em especial das imunidades tributárias das entidades de educação e de assistência social.

Nesse sentido, entendemos que esse processo de reforma da sociedade, que atravessa o Estado brasileiro como conseqüência do processo de sua reforma, recentemente implantado,

¹²⁶ BARBOSA, Maria Nazaré Lins. *Identidade do Terceiro Setor e sua Relação com o Estado: Agenda para uma Reforma Legal*, p. 6.

¹²⁷ CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim. *Diretrizes para nova Legislação do Terceiro Setor*, p. 22.

“exige que o Estado facilite, impulse e oriente a ação dos indivíduos e entes intermédios, sem, contudo, substituí-los”.¹²⁸ E um importante mecanismo através do qual o Estado realiza essa missão de fomento é o tributário, em especial através da imunidade das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

¹²⁸ TORRES, Sílvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade do Direito Público Moderno*, p. 131.



Capítulo 3

Estado de Direito, Normas Jurídicas e Tributação

Sumário: 3.1 Norma jurídica – 3.1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito – 3.1.2 Norma jurídica, subsunção, incidência e relação jurídica – 3.2 Norma jurídica tributária – 3.2.1 Norma de incidência – 3.2.2 Deveres instrumentais – 3.3 Normas de estrutura e de comportamento – 3.3.1 O Direito como sistema – 3.3.2 Fundamentos da dicotomia – 3.3.3 Nosso entendimento

Antes de procedermos ao estudo da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos — cuja importância no cenário institucional do Estado brasileiro e sua localização no universo multifacetado do terceiro setor já foram demonstradas — é importante analisarmos os mecanismos através dos quais o Estado realiza sua função tributária, bem como os fenômenos que delimitam seu exercício.¹

Deitaremos nossa atenção na atividade tributária do Estado de Direito, pois retomando o que dissemos no capítulo anterior, com Geraldo Ataliba, entendemos que:

só a partir da instituição do moderno estado de direito se pode falar em direito tributário. A função tributária, nele, é desempenhada tendo por base leis formais e inteiramente conformada por uma disciplina jurídica exaustiva, que nenhuma margem de discricção relega à administração tributária.

Só a contar do momento histórico em que se disciplinou (ordenou, limitou, condicionou juridicamente) o exercício dos poderes concentrados pelo estado, só então a função tributária passou a ser objeto de uma ordenação jurídica específica, a que se chamou direito tributário.²

¹ BOBBIO, Norberto. *As Ideologias e o Poder em Crise*, p. 178.

² *Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Tributário*, p. 88-89.

3.1 Norma jurídica

Assim, iniciemos pelo estudo da norma jurídica.³ Afinal, como bem advertiu Norberto Bobbio, “o melhor modo para aproximar-se da experiência jurídica e apreender seus traços característicos é considerar o direito como um conjunto de normas (...).”⁴ E o conjunto de normas jurídicas válidas num dado território, traçado em linguagem prescritiva, dirigida a disciplinar a conduta humana, forma o Direito Positivo. Esse é o objeto sobre o qual se debruça a Ciência do Direito.

3.1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

Nessa perspectiva, a fim de delimitarmos nosso objeto de estudo, é importante, antes de darmos passos em direção ao estudo da norma jurídica, termos claro a distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito.

Com Paulo de Barros Carvalho entendemos que: “À ciência do direito cabe descrever esse enredo normativo [Direito Positivo], ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação”.⁵ Desse modo, consiste a tarefa do cientista do direito em observar, investigar, interpretar e descrever as normas jurídicas, de maneira a cientificamente “construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada.”⁶

³ Nesse sentido, em consonância com nossas considerações expostas no capítulo anterior, ilustrativa é a passagem de Aurélio Pitanga Seixas Filho: “Necessitando o Estado de obter receita para custeio de suas atividades, impõe, através de norma jurídica, a determinados cidadãos, o dever de pagar uma quantia em dinheiro, desde que pratiquem determinados fatos devidamente especificados na lei impositiva. Esta quantia em dinheiro, objeto do dever jurídico de contribuir para os gastos governamentais, é o tributo, sendo por isso a norma jurídica que impõe o pagamento do tributo denominada de norma jurídico-tributária ou norma tributária. A norma tributária é uma norma jurídica que se caracteriza por impor o pagamento do tributo a todo aquele que praticar específicos fatos devidamente previstos e definidos na própria norma tributária (sic)” – *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, p. 1.

⁴ *Teoria da Norma Jurídica*, p. 23.

⁵ *Curso de Direito Tributário*, p. 2.

⁶ *Id.*, *Ibid.*

José Souto Maior Borges analisou a função descritiva atribuída à Ciência do Direito no que se refere à amplitude e limites dessa *descriptividade*.⁷ Após enunciar a distinção entre Direito Positivo e Ciência do Direito, o autor aduziu que a descriptividade da Ciência do Direito deve ser entendida de forma amplíssima, envolvendo questões como significações, comentários, interpretações, enunciados, hipóteses e generalizações das normas jurídicas. Conclui que sua tarefa é de “explicar cientificamente” os fenômenos jurídico-positivos — através de recursos metodológicos rigorosos.

José Roberto Vieira, ao tratar o direito como um corpo de linguagem, declarou que: “do exame dos textos legais (suportes físicos), que se voltam para um objeto do mundo — a conduta humana intersubjetiva (significado) — buscando discipliná-la, extraímos os juízos que correspondem às normas jurídicas (significações).”⁸

Portanto, a partir dos textos legais produzidos pelos legisladores em linguagem atécnica, imprecisa e por vezes contraditória, o jurista forma o juízo hipotético-condicional dirigido à disciplina da conduta humana intersubjetiva.⁹ A norma jurídica é, portanto, formada a partir dos textos legais. É o resultado, o juízo, o pensamento, a significação que obtemos a partir da leitura dos textos legislados.¹⁰

⁷ BORGES, José Souto Maior. *Direito como Fenômeno Lingüístico*, p. 11-16.

⁸ *A Regra-matriz de Incidência do IPI – Texto e Contexto*, p. 51.

⁹ José Roberto Vieira é enfático ao ressaltar que “cabe novo empenho em distinguir a norma jurídica dos textos que integram o Direito Positivo, apresentando-a como juízo ou a significação que a leitura daqueles textos faz surgir em nossa mente. Vê-se, de imediato, que tais juízos ou significações podem e freqüentemente encontram amparo em diversos dispositivos de um texto legal, em dispositivos de diferentes textos, ou até mesmo nos princípios consagrados na totalidade do sistema, e que podem inclusive não integrar explicitamente texto algum. O fato das leis não nos oferecerem as normas jurídicas prontas e acabadas, para imediata e fácil percepção, decorre da linguagem híbrida do legislador, natural e algo técnica também, e encontra explicação na heterogeneidade dos parlamentos modernos, que quanto mais democráticos e representativos da sociedade, mais heterogêneos são” – *id.*, p. 59.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 8.

3.1.2 Norma jurídica, subsunção, incidência e relação jurídica

Essa é a norma jurídica, instrumento criado pelo homem e garantido pelo Estado para organizar a convivência humana, subordinando certos fatos a determinada ordem.¹¹ O direito, portanto, elege alguns *eventos* do mundo, os quais, em face de seu valor, possuem significado para a convivência interpessoal harmônica. Tais eventos, para os quais se volta o direito, sofrem a incidência da norma jurídica e tornam-se relevantes para o mundo jurídico, razão pela qual são denominados *fatos jurídicos*.

E o mecanismo lógico utilizado pelo direito para obter esse determinismo artificial de condutas pode ser visualizado pela análise da estrutura e da dinâmica das normas jurídicas.

As normas jurídicas possuem natureza condicionada, determinada por uma dúplici estrutura que se apresenta da seguinte forma: (i) descrição de um fato e (ii) atribuição de uma consequência legal — consistente na conduta a ser seguida — que surge a partir do momento em que se cumpre no mundo dos fatos a hipótese descrita pela norma jurídica. Tal estrutura revela o caráter hipotético das normas de conduta.¹² A esse respeito, ilustrativo é o pensamento de Marcos Bernardes de Mello:

Deste modo, a norma jurídica constitui uma proposição através da qual se estabelece que, ocorrendo determinado fato ou conjunto de fatos (=suporte fático) a ele devem ser atribuídas certas consequências no plano do relacionamento intersubjetivo (=efeitos jurídicos). Então, uma proposição jurídica, para ser completa, há de conter, ao menos:

- a) a descrição de um suporte fático do qual resultará o fato jurídico;
- b) a prescrição dos efeitos atribuídos ao fato jurídico respectivo.¹³

¹¹ Em face do determinismo artificial imposto pela regra jurídica aos fatos, é imprescindível que ela seja portadora de força. Tal força lhe é outorgada pelo Estado, detentor de seu monopólio.

¹² Nesse sentido, as regras hipotéticas baseiam-se em ordens que determinam o cumprimento de ações quando se verifica determinado tipo de conduta – BOBBIO, *Teoria da Norma Jurídica*, p. 188.

¹³ *Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência*, p. 19.

Assim, a primeira parte dessa estrutura é denominada hipótese fática e consiste na descrição suficiente de um fato do mundo concreto, denominado *evento*, que, quando efetivamente ocorrido, é recepcionado pelo ordenamento jurídico, tornando-se *fato jurídico*.¹⁴ Ressaltamos que a hipótese de incidência, como descrição legal de um fato, deve conter critérios suficientes para que se verifique e comprove sua realização no mundo.

Portanto, a descrição do fato constante da hipótese de incidência envolve também a delimitação do local, do tempo e das pessoas cuja prática do ato farão incidir a norma. Tais critérios são o material, espacial, temporal e pessoal. Em não havendo qualquer limitação legal expressa, presume-se que o evento do mundo concreto será acolhido pelo mundo jurídico quando realizado em qualquer lugar e tempo, dentro do âmbito de validade da norma e por qualquer pessoa.

Nesses termos, a ocorrência no mundo fático de evento que corresponda à descrição constante na hipótese da norma jurídica caracteriza o que se denomina de subsunção do fato à norma.¹⁵ Segundo Geraldo Ataliba, subsunção é, pois, “o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.”¹⁶

¹⁴ Segundo Pontes de Miranda – *Tratado de Direito Privado*, t. 1, p. 50: *suporte fático (conceito que exprime os fatos do mundo sobre o qual a regra jurídica incide)*; na Teoria Geral do Direito: hipótese, antecedente, pressuposto, suposto, ante-suposto, tipo legal, tipificação legal, fato-tipo; no direito tributário positivo pátrio: fato gerador; na Ciência do Direito tributário brasileiro: hipótese de incidência; e no direito comparado: *Tatbestand*, *Fattispecie*, ou *Hecho Imponible*.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 243. Assinalamos, entretanto, que segundo entendimento do referido autor, um evento só se torna fato jurídico a partir do momento em que for constituído em linguagem jurídica própria — id., p. 355 — o que ocorre, como veremos, pelo cumprimento dos deveres instrumentais.

¹⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 63. No mesmo sentido, entende Paulo de Barros Carvalho, com a ressalva do autor, de que ambos, fato e norma, “configuram linguagens” — *Curso de Direito Tributário*, p. 243.

Verificada, portanto, a ocorrência do fato descrito, em face da relação de imputação existente entre a hipótese e o mandamento da norma jurídica, dá-se a incidência;¹⁷ incidência essa definida por Geraldo Ataliba como “o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.”¹⁸

Assim, ocorrida a incidência da norma, irradia-se a relação jurídica, definida por Carvalho como “o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação.”¹⁹ Nesse sentido, quando o objeto da prestação tiver natureza patrimonial, a relação jurídica é denominada de obrigação.²⁰

É a segunda parte da estrutura da norma jurídica, denominada mandamento, que disciplina a relação jurídica instaurada, de forma a determinar qual é a prestação e quem serão os sujeitos ativo e passivo da relação, bem como o tempo e local em que deverá ser cumprida.²¹ É lícito supor, portanto, com Paulo de Barros Carvalho, que, nessa relação jurídica que se forma, é a norma individual e concreta que vai indicar qual a conduta a ser seguida pelo indivíduo.²²

¹⁷ Em oposição à causalidade da natureza a imputação é também denominada de causalidade jurídica. Nesse sentido, importantes as considerações de Hans Kelsen em sua *Teoria Pura do Direito*, p. 85-92.

¹⁸ *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 42.

¹⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 281.

²⁰ E quando esse objeto corresponder ao conceito de tributo, a obrigação será tributária.

²¹ Também denominado pela teoria do direito de conseqüente, prescriptor, preceito e disposição e no direito comparado de *disposizione* e *Rechtsfolge*.

²² Nesse sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 364 et seq. Com relação ao não cumprimento espontâneo do objeto da relação jurídica instituída a partir da incidência da norma, pelo indivíduo, denominado sujeito passivo, tal conduta configura a hipótese de incidência de outra norma, a qual prevê em seu próprio mandamento uma sanção a ser aplicada pelo Estado. Não obstante, tal análise e discussão são despendidas para os objetivos do presente trabalho, razão pela qual não serão objeto de exame aqui.

3.2 Norma jurídica tributária

Tecidas essas breves considerações acerca do mecanismo pelo qual a norma jurídica atua sobre a conduta humana, podemos adentrar à seara específica das normas jurídicas que definem como o Estado realiza sua atividade tributária.²³

É importante ressaltar, com Paulo de Barros Carvalho, que a atividade tributária do Estado é regida por numerosos postulados, inscritos expressa ou implicitamente na Constituição do Estado.²⁴ Dessa forma, podemos mencionar três classes de normas jurídicas tributárias:

- (i) as normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário;²⁵
- (ii) normas que fixam (...) providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização;²⁶ e
- (iii) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz de incidência tributária).²⁷

O conjunto das normas jurídicas que delimita a incidência tributária “forma o centro do direito tributário, em torno da qual ele se estrutura: é a que contém descrição do fato a que se

²³ Com Marçal Justen Filho, ao tratarmos do objeto de disciplina do Direito Positivo preferimos utilizar o termo conduta e não comportamento. É que, conforme enunciou o referido autor: “O comportamento consiste numa manifestação puramente física, diretamente relacionada aos sentidos de um ser vivo (ou mesmo de seres inanimados). Toma-se em vista qualquer ser vivo, inclusive vegetais, e se examina a evolução física de sua existência, ainda que possa ser produto de estímulos da mais diversa ordem. Já a expressão ‘conduta’ corresponde à abordagem diversa, que enfoca a manifestação externa da corporalidade física de um ser vivo como decorrência de um processo psicológico altamente relevante. Por isso, somente se pode aludir a conduta relativamente aos seres humanos. O Direito não disciplina comportamentos” – *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*, p. 458.

²⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 235.

²⁵ *Id.*, *Ibid.* Os princípios jurídicos serão objeto de estudo no item 5.3, adiante.

²⁶ *Id.*, *Ibid.* Nessa classe, as normas que têm como objeto direto o comportamento humano são aquelas que determinam os chamados *deveres instrumentais*, adiante analisados.

²⁷ *Id.*, *Ibid.* O autor inscreve nessa rubrica também a isenção tributária e as normas sancionatórias.

imputa o comando ‘entregue a importância de x dinheiro ao estado’.”²⁸ Por isso, iniciemos pela análise dessa classe de normas tributárias.

3.2.1 Norma de incidência

O estudo da estrutura da norma jurídica de incidência tributária tem como paradigma a teoria da *regra-matriz de incidência tributária*, de Paulo de Barros Carvalho.²⁹ O modelo apresentado pelo autor, com algumas ressalvas de parcela da doutrina pátria, como veremos, serve como suporte metodológico básico para o estudo das situações concretas que dão origem à tributação, bem como daquelas que não o fazem.

Segundo o insigne autor, a hipótese de incidência tributária é formada por três critérios: (i) critério material (descrição do fato: verbo + complemento); critério espacial (local onde se realiza o fato); e critério temporal (momento em que se realiza o fato). Assim, ocorrido o fato descrito pelo critério material, no local e tempo compreendidos pelos critérios espacial e temporal, ocorre a incidência da norma tributária.³⁰

Em relevante companhia entendemos haver também um critério pessoal na hipótese de incidência tributária.³¹ Afinal, há tributos nos quais a realização o fato descrito na hipótese de incidência apenas pode ser efetivada por determinadas pessoas. Também na isenção, como veremos adiante, quando o fato descrito na hipótese de incidência for realizado por determinadas pessoas, especificamente descritas, não ocorrerá a incidência. Tais argumentos, singelos, demonstram que existe um critério pessoal na hipótese de incidência da norma tributária, ainda

²⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 48.

²⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 239-349.

³⁰ *Id.*, p. 277 et seq.

³¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 116 et seq e JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 46-47.

que os textos legais nem sempre o qualifiquem especificamente. Nesse caso, não haverá menção expressa na lei acerca do critério pessoal, mas sim na norma jurídica dela extraída. Afinal, como sabemos, a norma jurídica é criada pelo jurista a partir do texto legal.

Portanto, existe um critério pessoal na hipótese de incidência que se refere às pessoas que realizarão o fato descrito na hipótese de incidência da norma jurídica tributária.³² O mesmo se diz com relação ao critério temporal e ao espacial. Mesmo que os textos legais não tragam a delimitação expressa de tais critérios, a norma jurídica construída fará menção a eles.

Assim, poderíamos sustentar que a legislação de numerosos impostos não define expressamente locais determinados nos quais será considerado ocorrido o fato descrito em sua hipótese de incidência. Mesmo assim, quando o jurista, a partir do texto legislado, construir a norma jurídica de imposição tributária, nela constará que o local de realização do fato é qualquer lugar dentro do âmbito de vigência da lei que a deu origem.

Da mesma forma acontece com o critério pessoal da hipótese. É lógico que o fato descrito pela norma deverá ocorrer em determinado espaço, em determinado tempo e deverá ser realizado por determinada pessoa.

Assim, mesmo não constando expressamente da lei tributária, necessariamente tais critérios constarão da norma de incidência a partir dela construída. Afinal, de acordo com a teoria que expusemos, na esteira de Paulo de Barros Carvalho, nenhum desses critérios — espacial, temporal e pessoal — encontram-se abrangidos pelo critério material da hipótese de incidência — verbo mais complemento.

³² E que não corresponde necessariamente ao aspecto pessoal do mandamento, que determina quem deverá cumprir a prestação.

Já com relação ao mandamento, segunda parte da estrutura dúplice da norma de incidência tributária, estamos de acordo com a teoria de Paulo de Barros Carvalho. É bem acolhida a existência dos aspectos (i) pessoal (sujeito ativo e passivo) e (ii) quantitativo (base de cálculo e alíquota). Apenas há que se consignar que, nos termos defendidos pelo próprio Paulo de Barros Carvalho, se a relação jurídica que se forma, a partir de sua formalização em linguagem competente pelo Estado, é regulada por efetiva norma individual e concreta, é de se concluir que as coordenadas de tempo e lugar também devem fazer parte do mandamento,³³ sob pena de consistir em uma determinação incompleta.

Na verdade, conforme for a correspondência do evento ocorrido no mundo dos fatos e a descrição contida na hipótese de incidência tributária, os critérios do mandamento que determinarão a relação jurídica gerada também sofrerão variação.

Nesse sentido, Miguel Reale ministrou que “a previsão do legislador raro é de fato ou evento particular e único, mas sim de uma ‘espécie de fato’, ou um ‘fato-tipo’, ao qual poderão corresponder, com maior ou menos rigor, múltiplos fatos concretos.”³⁴ Assim, a incidência da norma varia conforme a correspondência existente.³⁵

Segundo essa análise, podemos sustentar que, dependendo da correspondência (subsunção) que ocorra entre o evento do mundo concreto e a hipótese prevista na norma de

³³ Referimo-nos à determinação do local e do momento em que deve ser cumprida a prestação. Nesse sentido, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 116 et seq.

³⁴ *Lições Preliminares de Direito*, p. 100. Em outras passagens, o autor refere-se a “complexo fático” e a “espécie de fato”, cujo conteúdo é uma classe ou série de ações – *Lições Preliminares de Direito*, p. 101 e 103.

³⁵ Um exemplo singelo acerca do que queremos expor pode ser visualizado na tributação pelo imposto de renda. Quando a renda for auferida por pessoa jurídica, a relação jurídica instaurada, a base de cálculo, alíquota, prazo e local para pagamento do imposto devido serão diferentes da situação na qual a renda for auferida por pessoa física. Ambas as hipóteses encontram-se definidas pelos critérios da hipótese de incidência da norma geral e abstrata do imposto de renda.

incidência tributária — geral e abstrata — aplica-se com maior ou menor intensidade tal ou qual aspecto do mandamento da norma.³⁶

Nesse diapasão, em última instância, entendemos lícito sustentar que, dependendo de como se dê a correspondência entre o evento do mundo fático e a descrição dos critérios da hipótese de incidência da norma tributária, não ocorre a incidência, e, portanto, não se irradia a relação jurídica tributária e não surge o dever de pagar tributo. Tal raciocínio será demonstrado ao final do presente capítulo, quando analisarmos as teorias acerca da isenção tributária.

3.2.2 Deveres instrumentais

Uma questão importante, que nem sempre é bem explorada pela doutrina, refere-se às chamadas “obrigações acessórias”.³⁷ É que, no contexto da atividade tributária do Estado, é imposta uma série de deveres aos cidadãos, a fim de que se possibilite ao Estado a verificação da ocorrência dos fatos descritos na hipótese de incidência de determinado tributo. Nas palavras de José Souto Maior Borges, “além da obrigação tributária principal, objetivando o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, a lei tributária pode estabelecer obrigações acessórias, tendo por objeto prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos.”³⁸ Roque Antonio Carrazza está entre aqueles que trataram do tema:

³⁶ De acordo com nossa exposição, denominamos de critérios os elementos da hipótese de incidência e de aspectos os elementos do mandamento.

³⁷ Denominação utilizada pela legislação pátria. A doutrina, capitaneada por Paulo de Barros Carvalho, prefere os termos “deveres instrumentais ou formais” – *Curso de Direito Tributário*, p. 284-287.

³⁸ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 334-335.

O primeiro lance de vista sobre nosso direito positivo já nos revela que os contribuintes, bem assim os terceiros a eles relacionados, são, amiudadas vezes, chamados pela lei a colaborar com a Fazenda Pública. Esta co-participação traduz-se em comportamentos positivos (expedir notas fiscais, fazer declarações, realizar registros, emitir faturas etc.) e negativos (manter escrituração contábil de modo correto, conservar os documentos e os livros fiscais por, pelo menos, cinco anos, tolerar a presença dos agentes fiscais no estabelecimento comercial, para que eles examinem a documentação da empresa, etc.), que tipificam deveres de índole administrativa, cujo objeto não pode ser aferido em pecúnia.³⁹

Como exemplos de deveres instrumentais, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza citam o dever de prestar obediência às normas de trânsito.⁴⁰ Não obstante o respeito devido aos ilustres doutrinadores e apesar do esforço intelectual em visualizar possível relação entre os deveres instrumentais tributários e as normas de trânsito, concluímos que tal relação de proximidade não existe. Normas de trânsito — respeito ao semáforo e aos sentidos estabelecidos pela administração do tráfego — são normas de conduta que ordenam e possibilitam a convivência humana. Seu objeto imediato é evidentemente ordenar a conduta intersubjetiva.

De outro lado, os deveres instrumentais visam a possibilitar que o Poder Público verifique a efetiva ocorrência de fatos previstos na hipótese de incidência de outras normas jurídicas, para então realizar a providência administrativa prevista pela norma. Em Direito Tributário, os deveres instrumentais configuram o instrumento — por isso a denominação — através do qual o Estado detecta a ocorrência da hipótese de incidência das normas tributárias, e, a partir daí, toma as providências para a obtenção do tributo.

³⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 236.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 285; CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 236.

Nesse sentido, a propósito do exemplo apresentado por Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza, sustentamos que não se refere a dever instrumental a observância das leis de trânsito, mas sim o registro do veículo no órgão competente, e, especialmente, a utilização de uma placa identificadora, em tamanho e local definidos. Esse dever sim, em nossa opinião, configura um dever instrumental do indivíduo, pois através dele, do registro ou da placa identificadora do veículo, o Estado poderá aplicar multas àqueles veículos que descumprirem as normas de trânsito.

Nosso entendimento encontra eco no pensamento de Paulo de Barros Carvalho. Em passagem diversa daquela acima colacionada, ao tratar do lançamento tributário o referido autor citou o exemplo do nascimento de uma criança e a propósito de tal fato enunciou:

Aquele evento, por força dessas manifestações de linguagem, adquiriu também proporções de um fato, num de seus aspectos, fato social. Mas não houve o fato jurídico correspondente. A ordem jurídica, até agora ao menos, não registrou o aparecimento de uma nova pessoa, centro de imputação de direitos e deveres. A constituição jurídica desse fato vai ocorrer quando os pais ou responsáveis comparecerem ao cartório civil e prestarem declarações.⁴¹

O caso é ilustrativo, e apesar de o autor não o enunciar como exemplo de dever instrumental, entendemos que é. Os pais ou responsáveis pela criança recém-nascida têm o dever instrumental de proceder ao registro civil da mesma, a fim de tornar possível sua identificação pela ordem jurídica. Ainda, o exemplo serve para demonstrar que o dever instrumental nem sempre recai na própria pessoa que tem interesse em seu cumprimento.

⁴¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 355.

O mesmo ocorre com relação aos deveres instrumentais tributários. Não apenas aquelas pessoas sujeitas à tributação devem cumpri-los. Também estão a eles sujeitos (i) terceiros envolvidos em fatos sujeitos à tributação e (ii) pessoas que através do cumprimento dos deveres instrumentais demonstram e comprovam que não praticaram os fatos nos termos descritos pelos critérios da hipótese de incidência da norma jurídica tributária.

Nesses termos, força é reconhecer que a norma jurídica de incidência tributária não cria deveres instrumentais. Nesse sentido é o entendimento de Roque Antonio Carrazza: “os deveres instrumentais tributários não se confundem com tributos. Apenas, por assim dizer, documentam a incidência ou a não-incidência (*v. g.*, a isenção), em ordem a permitir que os tributos venham lançados e cobrados com exatidão e as isenções se façam concretamente sentir.”⁴²

Os deveres instrumentais são introduzidos no ordenamento por normas jurídicas específicas, criadas no interesse da administração tributária e com o objetivo de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária. Tanto isso é verdade que, novamente em Paulo de Barros Carvalho, encontramos a seguinte passagem, ao tratar da participação do indivíduo na atividade tributária do Estado:

tem havido crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas (...). A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo (...) tornou-se viva realidade dos nossos dias.⁴³

⁴² *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 237.

⁴³ *Curso de Direito Tributário*, p. 366.

Assim, nos termos da análise acima procedida, ocorrido o fato descrito da hipótese tributária, imediatamente incide a norma, instaura-se a relação jurídica tributária e surge a obrigação do sujeito passivo de entregar determinada quantia ao Estado. Não obstante, se não houver um mecanismo através do qual o Estado possa verificar e mensurar a ocorrência desse fato, a norma deixa de ter eficácia, pois o Estado, como sujeito ativo da relação tributária, jamais exigirá a prestação devida. Por isso existem os chamados deveres instrumentais: para possibilitar ao Estado a verificação da ocorrência do fato jurídico tributário e quantificá-lo. Assim terá condições de determinar e cobrar seu crédito.

Enfim, a partir da verificação de que os deveres instrumentais são normas jurídicas autônomas e independentes das normas de incidência tributária, nos termos do raciocínio acima exposto, o aspecto importante a ser ressaltado é que duas outras possibilidades podem ocorrer quando da análise pelo Poder Público acerca da ocorrência do fato tributário: (i) verificação de que efetivamente determinados eventos — os quais podem ser trazidos a seu conhecimento através do cumprimento de deveres instrumentais — não se enquadram na seara delimitada pelos critérios constantes da hipótese de incidência da norma tributária; (ii) verificação de que os eventos correspondem aos critérios da hipótese de incidência tributária. No primeiro caso ocorre a não-incidência; e no segundo, a incidência.⁴⁴

⁴⁴ Como veremos adiante, entendemos que a não-incidência tributária pode ocorrer em quatro hipóteses: ausência de competência pura e simples, ausência de competência tributária em face de sua delimitação pela imunidade tributária, ausência do exercício da competência tributária e isenção tributária. É importante ressaltarmos que utilizamos o verbo *delimitar* no presente trabalho com o sentido específico de “*demarcar, fixar limites (...)*” – CALDAS AULETE. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. v. 2, p. 964, ou como menciona HOUAISS, “determinar os limites; demarcar (...)” – *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. 1 CD-ROM; de outro lado, entendemos o verbo *limitar* com o sentido específico de “*restringir (...)*” – HOUAISS. *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. 1 CD-ROM, ou então, como enunciou CALDAS AULETE “*diminuir, encurtar (...)*” – *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. vol. 3, p. 2149.

Nesse sentido, concordamos com Aurélio Pitanga Seixas Filho quando, ao tratar da não-incidência, afirmou que ela “não é um fato irrelevante perante o direito tributário, pois a proximidade do fato típico tributário pode levar a pessoa não sujeita à obrigação tributária principal a ser obrigada a cumprir deveres administrativos ou obrigações tributárias acessórias.”⁴⁵ Tal entendimento deixa clara, portanto, a autonomia da norma de incidência tributária em face da norma que prevê os deveres instrumentais. E isso fica evidenciado, pois os deveres instrumentais servem de mecanismo para verificação ou não da ocorrência dos fatos jurídicos descritos na hipótese de incidência da norma tributária. Nesse sentido, poderíamos sustentar que a norma jurídica que prescreve os deveres instrumentais possui função acessória em relação à norma de tributação.

Consignadas tais considerações, antes de podermos proceder a uma análise adequada dessas questões, é necessário termos em mente que nem todas as normas jurídicas se dirigem diretamente à conduta humana. Assim, além das normas como aquelas que analisamos acima, existem no ordenamento jurídico normas que possuem como objeto imediato a estruturação do próprio sistema jurídico — normas que não prescrevem como deve ser a conduta humana, mas que determinam como o sistema jurídico é. A esse grupo de normas que existe no ordenamento ao lado das normas de conduta, atribuímos a denominação de *normas de estrutura*. O estudo do fundamento e importância dessa distinção, bem como da natureza e função de tais normas, será nosso objetivo no item seguinte.

⁴⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio de Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, p. 11. No mesmo sentido, apontou Denise Lucena Rodrigues: “Na verdade, o campo da não-incidência é tão importante quanto o da incidência” – *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*, p. 21.

3.3 Normas de estrutura e de comportamento

A fenomenologia da imposição tributária, bem como da isenção, da não-incidência e da própria imunidade tributária, para ser bem compreendida, tem como pressuposto a análise da dicotomia entre normas de conduta e normas de estrutura. O fundamento de tal classificação é encontrado quando se procede à análise sistemática do ordenamento jurídico.

3.3.1 O Direito como sistema

Estamos com José Roberto Vieira, que, após analisar o entendimento de diversos doutrinadores nacionais e estrangeiros, tais quais Tércio S. Ferraz Jr., Lourival Vilanova, Claus-Wilhelm Canaris e Karl Larenz, definiu sistema como sendo “um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura), compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade).”⁴⁶

Da definição apresentada, verificamos que não é suficiente a existência de um conjunto de elementos para que se configure um sistema, pois seus elementos formadores devem relacionar-se de maneira a constituir um todo coerente e unitário.⁴⁷

Nesse ponto encontra-se a especificidade dos ordenamentos jurídicos. Ao contrário de todos os outros sistemas, no âmbito jurídico, o próprio repertório é que estrutura o sistema, garantindo-lhe unidade e coerência. Nesse sentido, esclarecedora é a passagem de Marçal Justen Filho:

⁴⁶ A Noção de Sistema no Direito, p. 55.

⁴⁷ Segundo José Roberto Vieira, no plano da positividade, a unidade do Direito é conferida pela Constituição, e no plano epistemológico, pela *norma hipotética fundamental* – id., p. 62. Ao tratar da unidade do sistema, como veremos adiante, a doutrina costuma referir-se à noção de princípio: Segundo Paulo de Barros CARVALHO: “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” – *Curso de Direito Tributário*, p. 129-130. Já Roque Carrazza entende que: “Sistema, pois, é a união ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existem”. – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 30.

A peculiaridade (que torna o ordenamento jurídico um sistema único e inconfundível) é que a estrutura dele é fornecida e organizada através, também, de normas jurídicas — que, pelo simples fato de o serem, também estão compreendidas no repertório do sistema. Ou seja, é o próprio repertório que determina a estrutura do sistema jurídico. Enquanto em outros sistemas pode-se distinguir, com uma nitidez, repertório e estrutura, no Direito isso é muito difícil. O repertório do sistema jurídico é integrado por dois tipos diversos e inconfundíveis de elementos: as normas que regulam a conduta (elementos exclusivamente do repertório) e as normas que regulam a estrutura do próprio sistema. Vê-se então que a estrutura do sistema é regulada por normas que também integram o repertório do mesmo sistema, caracterizando-se o fenômeno da auto-referibilidade.⁴⁸

Assim, além de regular a conduta humana, o Direito Positivo regula sua própria existência; ou seja, as normas jurídicas não apenas determinam como deve ser a conduta humana (dever-ser), mas também definem como o Direito Positivo é (ser), e para isso, “o ordenamento jurídico regula a própria produção normativa”, e não apenas a conduta intersubjetiva.⁴⁹ Essa é a teoria de Hans Kelsen:

O Direito regula a sua própria criação, na medida em que uma norma jurídica determina o modo em que outra norma é criada e também, até certo ponto, o conteúdo dessa norma. Como uma norma jurídica é válida por ser criada de um modo determinado por outra norma jurídica, este é o fundamento de validade daquela. A relação entre a norma que regula a criação de outra norma e essa outra norma pode ser apresentada como uma relação de supra-infra-ordenação, que é uma figura espacial de linguagem. A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior, e a norma criada segundo esta determinação é a inferior. A ordem jurídica, especialmente a ordem jurídica cuja personificação é o Estado é, portanto, não um sistema de normas coordenadas entre si, que se acham, por assim dizer, lado a lado, no mesmo nível, mas uma hierarquia de diferentes níveis de normas.⁵⁰

⁴⁸ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 23.

⁴⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 45.

⁵⁰ *Teoria Geral do Direito e do Estado*, p. 129. Observe-se, entretanto, que Kelsen não chega a operar a distinção entre normas de estrutura e normas de conduta. Segundo a teoria de Kelsen, as normas jurídicas se classificam em normas primárias (aquelas que estabelecem sanção) e normas secundárias (aquelas que estabelecem a conduta a ser tomada). Observamos que em obra póstuma, o entendimento de Kelsen aparece alterado, com a inversação na denominação das normas primárias em secundárias e destas naquelas.

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho:

O sistema do direito oferece uma particularidade digna de registro: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele próprio, sua criação e suas transformações. Examinando o sistema de baixo para cima, cada unidade normativa se encontra fundada, material e formalmente, em normas superiores.⁵¹

A partir dessa idéia, segundo a qual o ordenamento jurídico é um sistema complexo de normas jurídicas, que para ter sua eficácia e validade garantidas necessita tanto de normas que regulem a conduta dos indivíduos como de normas que disponham sobre os métodos e procedimentos necessários para estabelecer aqueles preceitos, a Teoria Geral do Direito passou a dividir as normas jurídicas em dois grupos: de um lado, encontram-se as normas que regulam diretamente a conduta humana, denominadas normas primárias ou normas de conduta, normas materiais, ou normas de comportamento;⁵² de outro lado, as normas que representam a estrutura do sistema, oferecendo critérios para a determinação de quais são as normas válidas e como ocorre o câmbio normativo. Estas são denominadas normas secundárias, normas de estrutura ou normas de organização.⁵³

⁵¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 134.

⁵² Utilizam a denominação "normas primárias": HART, Herbert Lionel Adolphus. *O Conceito de Direito*, p. 91; normas de conduta: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 109, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 136, JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 22; normas materiais: CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*, p. 181; e normas de comportamento: BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 45 e BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 376.

⁵³ Adotam a expressão normas secundárias: HART, Herbert Lionel Adolphus. *O Conceito de Direito*, p. 91; normas de estrutura: BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 45. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 136, JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 22; e normas de organização: BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 109, CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*, p. 181, CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 137, COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 77 e *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 21-23 e REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*, p. 97 et seq.

3.3.2 Fundamentos da dicotomia

Importante foi a contribuição de Herbert Hart acerca da questão. Segundo esse autor, o sistema jurídico de uma sociedade altamente diferenciada e com complexas relações intersubjetivas não pode subsistir apenas com regras primárias que impõem deveres e limites de ação à conduta individual, através de ordens imperativas, proibitivas e permissivas.⁵⁴ Pois, segundo o autor, um sistema social que se orienta apenas por este tipo de regras padece (i) de grave incerteza normativa, visto que tal conjunto de normas sequer se encontra sistematizado por ausência de unidade e coerência, (ii) de lenta evolução das normas em relação às mutações sociais, devido a seu caráter estático e ausência de critérios para a criação, substituição e extinção das regras, e (iii) de uma ineficácia da pressão social difusa pela qual se mantêm as regras, em face das disputas sobre se uma regra foi ou não violada.⁵⁵

Assim, para uma estruturação sistemática normativa, esse teórico observou a necessidade de um segundo tipo de regras que se reportem a outras normas com o objetivo de lhes dar estrutura e coesão. Tais regras especificam o modo de relacionamento e reconhecimento normativo no sistema — *regras de reconhecimento* —, determinam o modo de produção ou ab-rogação de normas com o objetivo de adequar de maneira eficaz o sistema aos novos anseios sociais — *regras de alteração* — e por fim regulam a aplicação da lei no caso concreto com a finalidade de estabelecer a confiança dos indivíduos em relação ao direito — *regras de julgamento*.⁵⁶ Essas seriam, no pensamento

⁵⁴ “É evidente que só uma pequena comunidade estreitamente ligada por laços de parentesco, sentimentos comuns e crenças e fixada num ambiente estável poderia viver com êxito em tal regime de regras não oficiais” – HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*, p. 102.

⁵⁵ *Id.*, p. 103.

⁵⁶ HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*, p. 103-106.

de Hart, o conjunto de regras secundárias, indispensáveis aos sistemas jurídicos modernos.⁵⁷

Norberto Bobbio também promoveu a diferenciação entre normas de conduta e normas de estrutura. Ao tratar do tema, assim se manifestou o autor:

Em cada grau normativo encontraremos normas de conduta e normas de estrutura, isto é, normas dirigidas diretamente a regular a produção de outras normas. Começemos pela Constituição (...) há normas que atribuem diretamente direitos e deveres aos cidadãos, como as que dizem respeito aos direitos de liberdade; mas existem outras normas que regulam o processo através do qual o Parlamento pode funcionar para exercer o Poder Legislativo, e, portanto, não estabelecem nada a respeito das pessoas, limitando-se a estabelecer a maneira pela qual outras normas dirigidas às pessoas poderão ser emanadas.⁵⁸

Para Paulo de Barros Carvalho, as normas de conduta “estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade”;⁵⁹ e as regras de estrutura, também denominadas por ele como regras de organização, “dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema.”⁶⁰ Segundo o autor, nas regras de estrutura, a regulação das condutas condiciona-se à normatização posterior, momento em que surgirão as regras de conduta ou comportamento.⁶¹ Paulo de Barros Carvalho defende que as regras de estrutura estão para o Direito Positivo assim como as regras básicas da gramática

⁵⁷ Segundo Miguel Reale, as três subespécies de normas propostas por Hart constituem algumas modalidades de normas de organização, ao lado de normas interpretativas e normas que constituem órgãos da Administração Pública – *Lições Preliminares de Direito*, p. 99.

⁵⁸ *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 46.

⁵⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 136.

⁶⁰ *Id.*, p. 137.

⁶¹ *Id.*, p. 136-138.

estão para determinado idioma. São as regras que estabelecem como serão formadas, alteradas ou extintas outras regras jurídicas.⁶² Segundo o autor, ao construir o sistema jurídico positivo, as regras de estrutura prescrevem o relacionamento que devem ter entre si as regras de conduta. Estas, por sua vez, constituem as unidades do sistema normativo, que objetivam reger a conduta das pessoas.

No mesmo sentido, ao tratar das normas constitucionais, Luís Roberto Barroso também denominou essa categoria de regras como normas de organização. Ao tratar dessa espécie normativa, assim se pronunciou o autor:

Não se destinam elas a disciplinar condutas de indivíduos ou grupos; têm um caráter instrumental e precedem, logicamente, a incidência das demais. É que, além de estruturarem organicamente o Estado, os preceitos dessa natureza disciplinam a própria criação e aplicação das normas de conduta. As normas de organização não contêm a previsão abstrata de um fato, cuja ocorrência efetiva deflagra efeitos jurídicos. Vale dizer, não se apresentam como juízos hipotéticos.⁶³

Marçal Justen Filho, ao operar a dicotomia entre normas de conduta e normas de estrutura, alinha-se à posição de Luís Roberto Barroso, entendendo que as normas de estrutura não possuem natureza de juízos hipotéticos:

a norma de estrutura (de segundo grau) não tem, quer natureza condicionada, quer estrutura dúplice. Sua obrigatoriedade, seus efeitos, seu comando são devidos na mais ampla latitude e independente de circunstâncias condicionantes. (...) Trata-se de um comando incondicionado que não se dirige à conduta humana, mas a fixar os pressupostos do ordenamento jurídico. (...) São então normas de caráter categórico, que impõem algo que não está subordinado à ocorrência de qualquer condição. E a imposição nelas contida não se traduz em uma relação jurídica — mas na definição da estrutura e do funcionamento do Direito.⁶⁴

⁶² *Curso de Direito Tributário*, p. 137.

⁶³ *Interpretação e Aplicação da Constituição*, p. 109.

⁶⁴ *Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 24. Como veremos, as normas de estrutura dirigem-se indiretamente à conduta humana.

Nessa esteira, José Wilson Ferreira Sobrinho aduziu que “a conduta humana não apresenta valor para a regra jurídica de estrutura. Seu objetivo principal é regular a competência e a criação de outras regras jurídicas”.⁶⁵ Por isso, continuou o autor, as normas de estrutura possuem um dever-ser neutro, não modalizável — em obrigatório, permitido e proibido — pois elas não se dirigem diretamente à conduta humana, tampouco a utilizam em sua hipótese legal. Nesse sentido, ilustrativa é a passagem de Miguel Reale:

Somente por um artifício verbal poder-se-á dizer que o (...) art. 18, §1º, da Carta Magna quer dizer que, se uma cidade for Brasília, deverá ser considerada Capital Federal; ou então que pelo art. 2º da Lei Civil, se algum ser for homem, deverá ser capaz de direitos e obrigações... A mera conversão verbal extrínseca de uma proposição normativa, que enuncia simplesmente um dever, ou confere poderes, em uma outra, que apresente esse dever sob a forma condicional, não é bastante para conferir a uma norma o caráter hipotético. Na realidade, as regras que dispõem sobre a organização dos poderes do Estado, as que estruturam órgãos e distribuem competências e atribuições, bem como as que disciplinam a identificação, modificação e aplicação de outras normas não se apresentam como juízos hipotéticos: o que as caracteriza é a obrigação objetiva de algo que deve ser feito, sem que o dever enunciado fique subordinado à ocorrência de um fato previsto, do qual possam ou não resultar determinadas conseqüências.⁶⁶

Adotando postura diversa, José Souto Maior Borges afirmou que a distinção entre normas de estrutura e normas de conduta possui pouca funcionalidade. Segundo o referido autor, todas as normas do sistema jurídico regulam a conduta humana: “normas de conduta o são porque regulam diretamente a conduta; normas de competência o são porque regulam indiretamente a conduta”;⁶⁷ de modo que as normas de estrutura

⁶⁵ *Imunidade Tributária*, p. 74.

⁶⁶ *Lições Preliminares de Direito*, p. 95.

⁶⁷ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 376. E continua o autor: “normas de estrutura acabam por regular também determinados comportamentos. Um órgão, enquanto centro de imputação normativa, não pode por si só produzi normas. Mesmo quando destinatário expresso de uma competência, por hipótese, tributária, não pode exercitá-la senão pela intermediação dos seus

possuem como conteúdo “a conduta dos órgãos, inclusive os indivíduos-órgãos, agentes públicos e privados”.⁶⁸ Souto Maior Borges não admite, assim, a regulação pelo direito de algo diverso de condutas humanas, de modo que, ao estruturar o sistema jurídico, determinadas normas dirigem-se a condutas de indivíduos cuja vontade é imputável ao Estado.⁶⁹

Nesse sentido, as normas de estrutura dirigem-se à conduta de agentes e órgãos do Estado. Norberto Bobbio entende que as normas de segundo grau (normas de estrutura) podem ser classificadas em nove diferentes categorias: normas que mandam ordenar; normas que proíbem ordenar; normas que permitem ordenar; normas que mandam proibir; normas que permitem proibir; normas que proíbem proibir; normas que mandam permitir; normas que proíbem permitir e normas que permitem permitir.⁷⁰ Do mesmo modo, Paulo de Barros Carvalho afirmou que tanto as regras de conduta quanto as de estrutura “exibem o dever-ser modalizado em permitido, obrigatório ou proibido”.⁷¹ É que para este autor, assim como para Bobbio, as normas de estrutura, “dispõem também sobre condutas, tendo em vista, contudo, a produção de novas estruturas deôntico-jurídicas.”⁷²

Entendemos, entretanto, que tal posicionamento deve ser encarado com ressalvas, as quais foram bem enunciadas por Miguel Reale:

titulares e agentes. Logo as normas de estrutura regulam também comportamentos dos titulares e agentes dos órgãos. O comportamento produtor de regras o é porque norma de conduta do órgão prescreve essa atuação, somente exercitável no âmbito de sua competência, pelas pessoas que o integram. Essa distinção é desafortunada, porque toda a norma de estrutura é norma de competência e portanto de comportamento. A diversificação (nunca autonomização) dessas normas diante das normas de conduta não é da essência das normas, mas decorre tão-somente da matéria regulada, i. é, da regulação direta ou indireta da conduta humana” – id., p. 376-377.

⁶⁸ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 378. Por isso, segundo o autor, e de certa maneira mitigando seu ataque à dicotomia normas de estrutura e normas de comportamento, o autor assinala que normas de conduta seriam o gênero do qual são espécies normas de conduta em sentido estrito e normas de estrutura – id., p. 380.

⁶⁹ Id., p. 381.

⁷⁰ *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 47-48.

⁷¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 137.

⁷² *Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência*, p. 36.

Afirmamos que uma norma jurídica enuncia um dever ser porque nenhuma regra descreve algo que é, mesmo quando, para facilidade de expressão, empregamos o verbo ser. É certo que a Constituição declara que o Brasil é uma República Federativa, mas é evidente que a República não é algo que esteja aí, diante de nós, como uma árvore ou uma placa de bronze: aquela norma enuncia que “o Brasil deve ser organizado e compreendido como uma República Federativa”. Esta, por sua vez, só tem sentido enquanto se ordena e se atualiza através de um sistema de disposições que traçam os âmbitos de ação e de competência que devem ser respeitados pelos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios.⁷³

3.3.3 Nosso entendimento

Nesses termos, pela análise das divergências doutrinárias acerca do tema, seria lícito concluir que as normas de estrutura, ou de segundo grau, podem ser analisadas sob dois aspectos: (i) aspecto estático – sua função dentro do sistema, que determina o que o ordenamento jurídico é e como ele se transforma; (ii) aspecto dinâmico – envolve a determinação de como os órgãos competentes devem proceder para que se concretize no mundo a existência e transformação do direito. Portanto, neste segundo sentido, podemos afirmar que existe a regulação de condutas por normas de estrutura. Não obstante, essa disciplina possui significado apenas para o mundo do direito;⁷⁴ e não possui interferência direta nas condutas interindividuais.⁷⁵

⁷³ *Lições Preliminares de Direito*, p. 96.

⁷⁴ Afinal, as condutas reguladas por normas de conduta e por normas de estrutura são distintas entre si e possuem significados diversos para o sistema jurídico. Por exemplo, um furto ou homicídio possui determinado significado objetivo no sistema social e adquire um outro significado no sistema jurídico, por se configurar como conduta típica. Já o processo legislativo possui definida acepção objetiva apenas no interior do sistema jurídico. Segundo o clássico exemplo de Kelsen, o fato de algumas pessoas, num salão, após um discurso, levantarem a mão, enquanto outras ficam impassíveis, possui significado apenas no plano jurídico, significando a votação de um projeto de lei, como fase constante do processo legislativo – KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*, p. 2. Essa consulta, que possui significado apenas para o sistema jurídico, decorre das normas de estrutura, enquanto as outras decorrem das normas de conduta.

⁷⁵ Têm-se, assim, normas que instituem “dever ser” diretamente relacionado a comportamentos e atos individuais e normas que instituem o “ser” do ordenamento jurídico determinando, também, um “dever-ser” voltado exclusivamente ao modo de criação e transformação do próprio direito.

Dessa forma, a adequada verificação de que a norma de estrutura regula indiretamente a conduta humana e se dirige à conduta de órgãos ou agentes públicos, os quais manifestam concretamente a vontade do Estado, não retira da classificação sua utilidade. Pois é a partir dessa correta leitura que se poderá entender adequadamente o funcionamento e articulação das normas jurídicas no interior do sistema do Direito Positivo. Nesse sentido, recorreremos novamente a Miguel Reale, com quem concluímos que:

O essencial é reconhecer que as normas jurídicas, sejam elas enunciativas de formas de ação ou comportamento, ou de formas de organização e garantia das ações ou comportamentos, não são modelos estáticos e isolados, mas sim modelos dinâmicos que se implicam e correlacionam, dispondo-se num sistema, no qual umas são subordinantes e outras subordinadas, umas primárias e outras secundárias, umas principais e outras subsidiárias ou complementares, segundo ângulos e perspectivas que se refletem nas diferenças de qualificação verbal.⁷⁶

Nesse sentido, o próprio José Souto Maior Borges, após criticar a distinção entre normas de estrutura e normas de comportamento, assinalando a ressalva de que todas as normas jurídicas são conduzíveis a normas de comportamento, utiliza-se da distinção para explicar como pode ser a fenomenologia da isenção tributária.⁷⁷

A partir dessa leitura do ordenamento jurídico, caracterizado como um sistema de normas de diversa natureza, dirigidas direta e indiretamente à conduta humana, poderemos adentrar a análise da fenomenologia da isenção e imunidade tributárias.

⁷⁶ *Lições Preliminares de Direito*, p. 99.

⁷⁷ Ressalte-se que José Souto Maior Borges critica o maniqueísmo existente na doutrina em classificar a isenção tributária como sendo norma de estrutura ou como sendo norma de comportamento. Nesse sentido, o autor demonstra que o fenômeno isencional pode realizar-se tanto através de uma, quanto de outra modalidade, de forma que sua teoria da isenção tributária não se fundamenta em tal dicotomia – *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 382-385. Não obstante, como se verá, tal dicotomia permite que se verifiquem as distinções entre as modalidades de isenção e, especialmente, a diferença entre o fenômeno da isenção e o da imunidade tributária.

Isenção Tributária

Sumário: 4.1 Teorias acerca da isenção – 4.1.1 Rubens Gomes de Souza – 4.1.2 Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo Ribeiro de Moraes – 4.1.3 Alfredo Augusto Becker – 4.1.4 José Souto Maior Borges – 4.1.5 Paulo de Barros Carvalho – 4.1.6 Sacha Calmon Navarro Coêlho – 4.2 Análise das teorias acerca da isenção – 4.2.1 Isenção e normas de estrutura – 4.2.2 Isenção e subsunção – 4.2.3 Isenções impróprias – 4.2.4 Isenção e incidência – 4.2.5 Regra-matriz de incidência e isenção tributária – 4.2.5.1 Sujeito ativo – 4.2.5.2 Sujeito passivo – 4.2.5.3 Alíquota e base de cálculo – 4.2.5.4 Isenção parcial – 4.3 Não-incidência, isenção e imunidade

Traçadas nossas considerações acerca dos mecanismos jurídicos através dos quais o Estado exerce sua atividade tributária, de modo a obter as receitas indispensáveis à realização de suas funções, analisaremos no presente capítulo a isenção tributária, a qual, ao lado da imunidade e da não-incidência, resulta na ausência de imposição tributária.

Além desses mecanismos, salientamos a existência e relevância de numerosos princípios jurídicos que delimitam a atividade tributária do Estado.¹ Tal delimitação será mais bem analisada adiante, quando nos dedicarmos à análise dos princípios constitucionais.²

¹ Como ilustração, poderíamos citar alguns princípios constitucionais diretamente vinculados à atividade tributária como o princípio da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, da anterioridade, do livre trânsito, da capacidade contributiva, do não-confisco, da generalidade, da universalidade, da progressividade, da não-cumulatividade.

² A propósito da distinção entre norma, regra e princípio, é importante desde já mencionar que adotamos a concepção pós-positivista, segundo a qual a norma jurídica é gênero do qual são espécies as regras e os princípios. Nesse sentido, ilustrativo é o pensamento de Paulo Bonavides: "aqui fica para trás, já de todo anacrônica, a dualidade, ou, mais precisamente, o confronto princípio versus norma, uma vez que pelo novo discurso metodológico a norma é conceitualmente

A propósito do procedimento adotado, no que se refere ao exame prévio da isenção e também da não-incidência, informamos que tal metodologia visa à delimitação do objeto específico do presente estudo, qual seja, a imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Entendemos, portanto, que o paralelo entre imunidade, isenção e não-incidência tributárias é evidente, pois todos esses fenômenos resultam na não tributação. Esse é o ponto de aproximação entre os fenômenos que justifica seu estudo em paralelo. Não queremos com isso afirmar que seus mecanismos de atuação sejam de natureza idêntica ou mesmo similar. Concordamos, pois, com Paulo de Barros Carvalho, quando aduz que a isenção e a imunidade tributárias “são categorias jurídicas distintas, que não se interpenetram, mantendo qualquer tipo de relacionamento no processo de derivação ou de fundamentação, a não ser em termos oblíquos e indiretos.”³

Não obstante, discordamos do insigne mestre no momento em que, a partir da leitura acima mencionada, dispõe que “a conclusão é no sentido de que não se pode delinear paralelismo entre as mencionadas instituições, como o faz a doutrina brasileira.”⁴

Em nosso entendimento, exatamente o estudo comparativo entre os dois fenômenos pode, com mais clareza, revelar a natureza de cada um deles, pois é através desse procedimento metodológico que emergem hipóteses, critérios de análise e de comprovação que não viriam à tona sem o recurso da comparação.

elevada à categoria de gênero, do qual as espécies vêm a ser o princípio e a regra” – *Curso de Direito Constitucional*, p. 248 e de Robert Alexy: “Tanto las reglas como los principios son normas porque ambos dicen lo que debe ser. (...) La distinción entre reglas y principios es pues una distinción entre dos tipos de normas” – *Teoría de los Derechos Fundamentales*, p. 83. Por óbvio, existem diferenças entre as espécies normativas – regras e princípios – as quais serão analisadas no próximo capítulo. Por ora, quando utilizamos o termo *norma jurídica*, usamo-lo em sentido amplo, não obstante alguns autores citados utilizarem o termo *regra*.

³ *Curso de Direito Tributário*, p. 182.

⁴ *Id.*, *Ibid.*

Dessa forma, a crítica de que “o Direito Tributário (...) adota um procedimento metodológico inadequado: estuda a imunidade junto com a isenção tributária como se ambas não tivessem características teóricas próprias”⁵ não deriva do estudo paralelo e comparativo entre os institutos. Pois tal estudo não apenas permite, mas favorece a distinção de características próprias dos objetos de comparação.

Nesses termos, sem embargo de entendermos que cada um dos fenômenos jurídico-tributários — incidência, não-incidência, isenção e imunidade — ocorre de maneira própria e específica, sua análise nesse momento é importante para o presente estudo, porque: (i) a doutrina jurídica tributária pátria é oscilante ao tratar das diferenças e semelhanças entre os institutos; (ii) a adequada interpretação do regime constitucional tributário aplicado às imunidades tributárias das entidades sem fins lucrativos de educação e de assistência social depende de uma clara visão acerca da atividade tributária estatal e de sua delimitação.

Logo, para a melhor compreensão da imunidade tributária, em especial daquela voltada às instituições de educação e de assistência social, serão adiante analisados os mecanismos e fenômenos que proporcionam e resultam na não tributação.

4.1 Teorias acerca da isenção

Numerosas teorias jurídicas explicam o instituto da isenção tributária, em especial no que se refere à sua relação com o fenômeno da incidência da norma jurídica tributária.⁶ A doutrina publicista pátria possui posições divergentes, sendo que

⁵ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*, p. 57.

⁶ No Direito Positivo pátrio a isenção tributária é disciplinada pelo artigo 175 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I – a isenção; II – a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.” Como se verá, não obstante a redação do texto legal colacionado, isenção não exclui o crédito tributário, mas impede o surgimento da obrigação tributária, da qual o crédito é um dos elementos essenciais.

o ponto de consenso se limita ao entendimento de que a competência tributária — aptidão concedida pela Constituição para que o legislador ordinário crie normas jurídicas de incidência tributária — pode ser exercida parcialmente.⁷ Dessa forma, ao eleger tais e quais fatos jurídicos como hipóteses de incidência passíveis de tributação, o constituinte faculta ao legislador ordinário que selecione, dentro do universo dos fatos delimitados pela Constituição, aqueles que serão efetivamente objeto de exação. Um dos mecanismos através dos quais o legislador pode realizar tal delimitação é a isenção tributária.

O consenso termina no momento em que as teorias tentam explicar a relação existente entre o enunciado normativo que determina a incidência tributária e aquele que prevê a isenção.⁸

Assim, o debate atual acerca da isenção tributária refere-se à descrição do mecanismo através do qual se materializa o fenômeno. Sobre a questão, de um lado posicionam-se autores que defendem a existência de uma norma-padrão de incidência da isenção, de uma conseqüente relação jurídica tributária de isenção e de uma relação específica entre a norma de isenção e a norma-padrão de incidência tributária. De outro lado, existe o entendimento segundo o qual o enunciado normativo que prevê a isenção atua sobre a norma de incidência tributária de forma a alterar seu conteúdo, alterando os critérios — material, espacial, temporal e pessoal — da hipótese de incidência. Este último entendimento possui duas variantes: a primeira defende que existe uma norma jurídica de isenção, do tipo das normas

⁷ Segundo Antonio Roque Carrazza, competência “é a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos” – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 462. Tal faculdade é exercida, como vimos, no Estado de Direito, pela via legislativa, sendo que, para Paulo de Barros Carvalho, “competência legislativa é a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo” – *Curso de Direito Tributário*, p. 210. O tema terá tratamento extensivo no capítulo seguinte, quando tratarmos da imunidade tributária.

⁸ Enunciado normativo é entendido aqui como o substrato material, o suporte físico do Direito Positivo, vertido em linguagem prescritiva, do qual se inferem as normas jurídicas (proposições normativas) – BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*, p. 72-74.

de estrutura; a segunda entende que não há uma norma de isenção tributária, mas a simples alteração da norma-padrão de incidência tributária através de enunciados normativos não autônomos. Ambas, entretanto, defendem a inexistência de uma relação jurídica de isenção, pois, como dito, concebem que a isenção apenas restringe o alcance da própria norma-padrão de incidência tributária.

Nesse cenário, a questão que deve ser objeto de estudo, a fim de verificarmos os mecanismos através dos quais a atividade tributária do Estado é delimitada, refere-se à existência ou não de uma norma-padrão de isenção tributária. Em caso de resposta positiva, devemos determinar (i) qual a natureza dessa norma de isenção, (ii) qual sua estrutura e (iii) qual a relação entre a norma de incidência tributária e a norma de isenção. Em caso negativo, não entendendo pela existência de uma regra-padrão de isenção tributária, devemos esclarecer (i) de que forma se materializa o fenômeno da isenção no mundo jurídico, bem como (ii) qual a relação entre o fenômeno da isenção, a norma de incidência tributária e a não-incidência. A partir dessa análise, estaremos aptos a adentrar ao estudo da imunidade tributária.

Iniciando, pois, pelo estudo da isenção tributária, examinemos, de maneira breve, o que a doutrina tributária nacional produziu a respeito do tema.

4.1.1 Rubens Gomes de Souza

É clássica a teoria segundo a qual a isenção tributária consiste na dispensa legal do pagamento do tributo. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa, principal co-autor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, aduziu que “na isenção o tributo é devido, porque existe a obrigação tributária; mas a lei dispensa o seu pagamento; por conseguinte, a isenção

pressupõe a incidência, porque é claro que só se pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido.”⁹

4.1.2 Amílcar de Araújo Falcão, Ruy Barbosa Nogueira e Bernardo Ribeiro de Moraes

Segundo Amílcar de Araújo Falcão, “na isenção (...) há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados com a apreciação da capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extra-fiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário ou, como diz Rubens Gomes de Sousa, delibera dispensar o pagamento de um tributo devido.”¹⁰

No mesmo sentido, compartilhando a concepção de que a isenção dispensa o contribuinte do pagamento de um tributo devido, Ruy Barbosa Nogueira enunciou que “a isenção, sendo uma dispensa do pagamento do tributo devido, ou como declara o CTN no art. 175, I, exclusão do crédito tributário, é uma parte excepcionada ou liberada do campo da incidência, que poderá ser aumentada ou diminuída pela lei, dentro do campo da respectiva incidência.”¹¹ Ainda na mesma corrente, Bernardo Ribeiro de Moraes entende que “a isenção tributária consiste num favor concedido por lei no sentido de dispensar o contribuinte do pagamento do imposto. Há concretização do fato gerador do tributo sendo este devido, mas a lei dispensa seu pagamento.”¹²

Defendem, portanto, os autores, a existência de uma norma jurídica de isenção, a qual incidiria sobre o fato juridicizado pela norma tributária de maneira a excluir o crédito

⁹ *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 97.

¹⁰ *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 118.

¹¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 172.

¹² *Doutrina e Prática do Imposto de Indústrias e Profissões*, p. 673.

tributário objeto da relação jurídica então instaurada. Tal entendimento vai ao encontro do que dispõe expressamente o Código Tributário Nacional, que situa a isenção entre as formas de *exclusão do crédito tributário*.

É importante ressaltar que tal tese, acolhida pelos doutrinadores acima citados, apresenta a isenção como resultado de um *favor legal* que acarreta a dispensa do pagamento do tributo. Eis o que lecionou Rubens Gomes de Sousa em outra passagem clássica: “Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; (...) se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e consulados, um prédio situado na zona urbana (...), se for ocupado por uma embaixada ou consulado, ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.”¹³

4.1.3 Alfredo Augusto Becker

Com outra perspectiva, ao analisar a teoria da dispensa de um tributo devido, Alfredo Augusto Becker concluiu que “a lógica desta definição estará certa apenas no plano pré-jurídico da política fiscal, quando o legislador raciocina para criar a regra jurídica de isenção.”¹⁴ E partindo da crítica a tal entendimento, o autor explicou sua visão acerca do fenômeno da isenção:

Na verdade, não existe aquela anterior relação jurídica e respectiva obrigação tributária que seriam desfeitas pela incidência da regra jurídica de isenção. Para que pudesse existir aquela anterior relação jurídica tributária, seria indispensável que, antes da incidência da regra jurídica de isenção, houvesse ocorrido a incidência da regra jurídica da tributação. Porém, esta nunca chegou a incidir porque faltou, ou excedeu, um dos elementos da composição de sua hipótese de incidência, sem o qual ou

¹³ *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 97.

¹⁴ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 276.

com o qual ela não se realiza. Ora, aquele elemento faltante, ou excedente, é justamente o elemento que, entrando na composição da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, permitiu diferenciá-la da regra jurídica de tributação, de modo que aquele elemento sempre realizará uma única hipótese de incidência: a da isenção, e desencadeará uma única incidência: a da regra jurídica da isenção, cujo efeito jurídico é negar existência de relação jurídica tributária. A regra jurídica de isenção incide para que a de tributação não possa incidir. (...) A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação.¹⁵

Becker, portanto, entende que a isenção tributária é norma jurídica que incide de forma a retirar a qualidade *jurígena* de certos fatos previstos pela norma de incidência tributária. A função da norma de isenção é uma função, portanto, *não juridicizante*.¹⁶

O autor acabou por manter uma cronologia entre a incidência da norma de isenção e a de tributação: “A realização da hipótese de incidência da regra jurídica de isenção, faz com que esta regra jurídica incida justamente para negar a existência de relação jurídica tributária.”¹⁷ Assim, se de acordo com a teoria anterior, a norma de isenção incidiria de modo a dispensar o pagamento de um tributo devido, segundo Becker, a norma de isenção incidiria para obstar a incidência da norma de tributação.

4.1.4 José Souto Maior Borges

Com o objetivo de superar a insuficiência das teorias anteriores, as quais adotavam uma inexistente cronologia com

¹⁵ *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 277.

¹⁶ Segundo Becker, “o efeito da incidência da regra jurídica não-juridicizante consiste precisamente em impedir a incidência de uma regra jurídica juridicizante ou desjuridicizante” – *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 351. No mesmo sentido, pronunciou-se João Roberto Santos Régner: “a fundamentação teórica mais apropriada e condizente com o mundo jurídico em sua análise científica está, ao que nos parece, de maneira irrefutável com Alfredo Augusto Becker (...) A regra jurídica que prescreve a concessão de benefícios fiscais sob a forma de isenção tributária, é, por isso, regra não-juridicizante por excelência (...)” – *A Norma de Isenção Tributária*, p. 61-62.

¹⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 306.

relação à ocorrência da norma de incidência tributária e da norma de isenção, José Souto Maior Borges, seguindo adiante o caminho trilhado por Alfredo Augusto Becker, entende que, nos casos de isenção, não ocorre a incidência da norma jurídica tributária, mas apenas da norma de isenção. Segundo Souto Maior Borges, “a norma que isenta é assim uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência.”¹⁸ Para o autor, a fenomenologia da incidência da norma tributária e da isenção ocorre nos seguintes termos:

1ª) Outorga, pelo ordenamento constitucional, de competência para instituição do tributo;

2ª) Utilização, pelo ente público, de sua capacidade tributária ativa por meio da produção de normas legislativas de tributação (exercício da competência tributária);

3ª) Disciplinação via de regra simultânea dos fatos geradores da obrigação tributária e fatos geradores (hipóteses de incidência) da isenção, através de normas da mesma hierarquia no sistema de escalonamento normativo da federação brasileira;

4ª) Quando for o caso, ato administrativo de reconhecimento (declaratório) dos pressupostos para gozo da isenção.¹⁹

Assim, nos casos em que existe a isenção tributária, para Souto Maior Borges, ocorreria a incidência dessa norma, sendo que o evento objeto de juridicização seria qualificado como *fato isento* e não como *fato jurídico tributário em sentido estrito*.²⁰ Por tal motivo é que o autor acabou definindo a isenção como uma *hipótese de não-incidência tributária legalmente qualificada*.²¹

¹⁸ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 189-190.

¹⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 190.

²⁰ *Id.*, p. 201.

²¹ Em resposta às críticas que sofreu em face de sua definição, o autor ressalta que a não-incidência a que faz referência sua definição é a da norma de incidência tributária: “Com que não-incidência se relaciona a isenção? A da própria norma isentiva, como pretendeu certa e superficial doutrina? Seguramente não. A incidência das normas que prescrevem a obrigação é que está afastada pela isenção, e reciprocamente” – *Revisitando a Isenção Tributária*, p. 26.

Para o autor, portanto, existe uma norma jurídica de isenção que incide de modo a impedir a incidência da norma de tributação.²²

4.1.5 Paulo de Barros Carvalho

De outro lado, Paulo de Barros Carvalho formulou sua teoria a partir da verificação de que nenhuma das teorias precedentes havia sido capaz de explicar a relação entre a norma tributária e a norma de isenção, em especial no que se refere à incidência de uma e/ou de outra. Assim, com o objetivo de apresentar uma teoria apta a explicar a isenção no plano exclusivamente normativo, o autor partiu da dicotomia entre normas de estrutura e normas de conduta para concluir que as isenções tributárias são normas jurídicas autônomas, da modalidade de normas de estrutura. Eis o ministério de Paulo de Barros Carvalho:

as isenções tributárias estão contidas em regras de estrutura e não em regras de comportamento. Lembremo-nos de que estas últimas, as regras que se dirigem diretamente à conduta das pessoas, são os elementos ou as unidades do sistema normativo, formando-lhe o repertório, enquanto as primeiras, isto é, as regras de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação).²³

Nesse sentido, ao tratar da isenção como norma de estrutura, Carvalho tentou superar a insuficiência das teorias anteriores que não conseguiram explicitar a relação existente

²² Duas passagens são relevantes para ilustrar o entendimento do autor quanto a autonomia e excepcionalidade das normas de isenção. "As isenções tributárias, enquanto normas excepcionais, regulam os fatos isentos (hipóteses de incidência) de modo diverso do que seriam regulados se sobre eles incidisse a regra de tributação, e é isto precisamente que caracteriza as normas excepcionais. Excluem total ou parcialmente, a disciplina da norma tributária geral" – BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 116. E mais à frente, continua o autor: "O preceito isentivo é apenas uma regra de direito excepcional e, exatamente porque excetua, não está abrangido pela norma genérica da tributação" – *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 163.

²³ *Curso de Direito Tributário*, p. 480-481.

entre a norma de isenção e a norma de tributação. Para isso, partindo da premissa da simultaneidade normativa, Carvalho explicou de maneira inovadora a relação entre a norma de isenção e a norma de incidência tributária: “Guardando sua autonomia normativa, a regra de isenção investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente.”²⁴ Assim, o autor intentou demonstrar que a norma de isenção (norma de estrutura) inibe a funcionalidade da norma matriz de incidência tributária (norma de conduta) através de oito possíveis maneiras:

I – pela hipótese:

- a) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo;
- b) atingindo-lhe o critério material, pela subtração do complemento;
- c) atingindo-lhe o critério espacial;
- d) atingindo-lhe o critério temporal;

II – pelo conseqüente:

- e) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito ativo;
- f) atingindo-lhe o critério pessoal, pelo sujeito passivo;
- g) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela base de cálculo;
- h) atingindo-lhe o critério quantitativo, pela alíquota.²⁵

Carvalho admite, portanto, autonomia normativa à isenção tributária. No entanto, qualifica-a como norma de estrutura, cuja função exclusiva é a de incidir sobre a norma jurídica de incidência tributária, de forma a alterar seu conteúdo.

4.1.6 Sacha Calmon Navarro Coêlho

Em sentido fundamentalmente diverso, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que a isenção tributária não se configura como norma jurídica autônoma, nem de estrutura, nem

²⁴ Id., p. 480-482.

²⁵ *Curso de Direito Tributário*, p. 484.

de conduta. Para o autor, os enunciados normativos que prevêem a isenção compõem a própria hipótese de incidência da norma de tributação.

Sacha Calmon Navarro Coêlho, retomando a lição do próprio Alfredo Augusto Becker,²⁶ aduziu que “a hipótese de incidência da norma tributária é formada pela integração de várias leis ou artigos de lei que tratam, em nível do Direito Positivo, de fatos que devem dar origem, quando ocorrentes, a obrigações tributárias”.²⁷ Nesse sentido, a isenção obstará a própria incidência, impedindo a instauração da relação jurídica: “Os dispositivos isencionais assim como os imunizantes ‘entram’ na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador.”²⁸

Nesse viés, Sacha Calmon Navarro Coêlho refutou a existência de uma norma jurídica de isenção:

A norma é resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e os artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurígenos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses “fatos jurígenos” são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.²⁹

²⁶ “não existe uma regra jurídica para a hipótese de incidência, outra para a regra, outra para a base de cálculo, outra para a alíquota, etc.; tudo isto integra a estrutura lógica de uma única regra jurídica resultante de diversas leis ou artigos de leis (fórmula literal legislativa). É preciso não confundir regra jurídica com a lei; a regra jurídica é uma resultante da totalidade do sistema jurídico formado por leis” – *Teoria Geral do Direito Tributário*, p. 299.

²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 159.

²⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 149. O autor representa seu pensamento com a seguinte fórmula: “[FATOS TRIBUTÁVEIS – (FATOS IMUNES + FATOS ISENTOS) = HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA NORMA DE TRIBUTAÇÃO]” – *id.*, p. 149.

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 154. O posicionamento do autor em face da imunidade tributária, citada também na passagem colacionada, será objeto de análise no capítulo seguinte.

Segundo o autor, a previsão legal dos fatos tributáveis constantes da hipótese de incidência das normas tributárias é feita pelo legislador de duas formas:

A) em certas leis ou artigos de lei — entes de direito — prevê que dados os fatos são aptos a gerar, quando ocorrentes, obrigações tributárias;

B) noutras leis ou artigos de lei prevê expressamente que certos fatos, tipos de fatos ou aspectos factuais não são “jurígenos” no sentido positivo, isto é, não são aptos a gerar, quando ocorram, obrigações tributárias. Vale dizer, através das leis, o legislador “qualifica” os fatos e os reparte, atribuindo a uns efeitos impositivos e a outros, efeitos exonerativos, segundo seus desígnios.³⁰

Sacha Calmon Navarro Coêlho defende, portanto, que a fenomenologia da isenção decorre da existência de apenas uma norma: a norma de incidência tributária é construída a partir dos textos legais — enunciados normativos — que contêm disposições acerca da tributação e da isenção.³¹

Ao cabo dessa exposição, iluminado o cenário teórico pátrio acerca da isenção tributária, passemos a sua análise.

4.2 Análise das teorias acerca da isenção

Como podemos perceber, a doutrina doméstica possui entendimentos variados acerca do fenômeno da isenção tributária e, nesse cenário, é importante fixarmos um posicionamento acerca das teorias apresentadas, a fim de que possamos (i) entender o fenômeno da isenção tributária e (ii) comparar e/ou diferenciar tal fenômeno da imunidade tributária e da não-incidência.

³⁰ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 160.

³¹ E também da imunidade tributária, como veremos.

4.2.1 Isenção e normas de estrutura

Nesse caminho, iniciemos pela teoria de Paulo de Barros Carvalho, cuja elaboração partiu, como visto, da crítica às teorias antecedentes, as quais não restaram exitosas em explicar a relação entre a norma de incidência tributária e a suposta norma de isenção tributária. Nesse sentido, a construção de Carvalho dá o último passo na tentativa de explicar com rigor científico a relação entre a norma de tributação e a norma de isenção.³² E o passo derradeiro de Paulo de Barros Carvalho, no desenvolvimento da corrente que trata da isenção como norma autônoma, consistiu em sua qualificação como norma de estrutura — que incidiria sobre a norma de incidência tributária (norma de conduta) de maneira a alterá-la.

Entendemos, com base nas teorias analisadas, que em matéria tributária, em sentido estrito, a norma de estrutura seria aquela que delimita a competência tributária.³³ Essa é a norma de competência, espécie de norma de estrutura, que trata de como deve “ser” o sistema jurídico; essa é a norma jurídica que tem como objeto o próprio sistema normativo, e que mesmo quando analisada sob a forma de juízo hipotético prescreve uma atuação dos órgãos e agentes do Estado. De outro lado, entendemos que o enunciado normativo que prevê a isenção compõe a norma de incidência tributária: dirige-se diretamente à conduta das pessoas, determinando quais fatos serão isentos.

O segundo motivo de nossa discordância com relação à teoria de Paulo de Barros Carvalho refere-se à autonomia normativa da isenção tributária. Em oposição ao entendimento do autor, entendemos que a isenção não configura norma autônoma — nem de estrutura nem de conduta.

³² Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho manifestou a convicção de que sua teoria explica o fenômeno da isenção no plano exclusivamente normativo. Segundo o autor, sua teoria, ao contrário das demais, respeita o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa – *Curso de Direito Tributário*, p. 489.

³³ Dentre as teorias analisadas, aquela exposta pelo próprio Paulo de Barros Carvalho.

Com relação à autonomia das normas jurídicas, Hans Kelsen afirmou, em sua *Teoria Pura do Direito*, que também são normas não-autônomas “aquelas que determinam com maior exatidão o sentido de outras normas, definindo talvez um conceito utilizado na formulação de uma outra norma ou interpretando autenticamente uma norma.”³⁴ Nesse sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho defende o ponto de vista que adotamos e traz um exemplo ilustrativo: “A regra de direito positivo que define quem é comerciante não gera nenhuma norma embora coopere na formação de várias normas (de dever, sancionatórias, de competência, etc.).”³⁵

Entendemos que a isenção tributária é fenômeno decorrente desse mecanismo: textos legais delimitam, qualificam, especificam, restringem determinado critério da hipótese de incidência tributária — não para excluí-los da norma tributária, mas para especificar quais eventos são objeto de exação e quais não o são. Fazemos a ressalva, importante, de que uma norma não-autônoma norma não é. Não é norma de conduta e tampouco norma de estrutura. A definição e a qualificação de conceitos têm a função de delimitar os critérios utilizados pela norma jurídica de incidência. Fazem parte, portanto, de sua hipótese de incidência. O texto legal que especifica determinado critério da hipótese de incidência de uma norma jurídica faz parte dessa norma, compondo-a.

Assim ocorre com a isenção tributária. Ao definir ou qualificar determinado ato, fato, pessoa, lugar ou tempo, o

³⁴ *Teoria Pura do Direito*, p. 61-62. Ressaltamos que na teoria de Kelsen são consideradas como autônomas apenas as normas que impõem sanção, as quais o autor denominou, como vimos, normas primárias.

³⁵ *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*, p. 93. O autor usa a expressão *regra de direito positivo* em seu exemplo. Discordamos de tal opção por entendermos que não se trata de regra. E nesse sentido o próprio autor, em passagem anterior, afirma que “o sistema jurídico abriga normas e outros entes legais (qualificações, conceitos, definições e princípios)” — *id.*, *ibid.* —, de forma que tais entes não configurariam normas jurídicas.

texto legal delimita quais as hipóteses de incidência tributária. Apenas após a verificação completa dos textos que delimitam, expressando quais acontecimentos provocam e quais acontecimentos não provocam a instauração da relação jurídica tributária, é que se obtém a norma jurídica de incidência.

Nesse sentido, concordamos com a teoria de Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo a qual os textos legais que trazem a isenção compõem a hipótese de incidência da norma de tributação. Entendemos, portanto, que não existe uma *norma de isenção*, mas apenas uma norma de incidência tributária, que é composta também por dispositivos legais que determinam a isenção tributária.³⁶

4.2.2 Isenção e subsunção

Creemos que a isenção tributária vem disposta nos textos legais de forma a compor a norma de incidência tributária, qualificando determinado critério da hipótese de incidência.³⁷ Assim, quando da verificação da ocorrência no mundo dos fatos do evento qualificado pelos textos legais que prevêem a incidência tributária não ocorre a subsunção. Os enunciados normativos isencionais servem exatamente para fornecer elementos claros de que o evento ocorrido não corresponde à hipótese tributária.

³⁶ Assim também entende Eliud José Pinto da Costa, que, partindo da idéia de que a norma jurídica é resultado da conjugação de várias leis vigentes no ordenamento, entende que as isenções fazem surgir no ordenamento jurídico outra norma tributária. Não obstante, na seqüência de seu raciocínio, ao afirmar que a nova norma tributária é diferente da existente antes da regra isentante, o autor acaba por negar o fundamento por ele utilizado. Ora, não existe uma regra isentante, mas textos legais que passam a integrar a norma de incidência tributária de maneira a alterá-la – *A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias*, p. 119.

³⁷ Preferimos utilizar o verbo *compor* em vez do verbo *alterar*, exatamente porque não visualizamos qualquer relação cronológica entre a norma de tributação e a isenção. Afinal, o mesmo texto legislativo que institui determinado tributo pode prever a isenção. Reafirmamos assim nosso entendimento, segundo o qual a isenção é a qualificação expressa de determinado critério da hipótese de incidência da norma tributária, introduzida no ordenamento jurídico através de textos legais que não formam autonomamente normas jurídicas.

Assim, os preceitos que delimitam a descrição do fato jurídico tributário são importantes exatamente porque através deles não ocorre a subsunção, que ocorreria não fosse a qualificação expressa. A qualificação de determinado critério da hipótese de incidência tributária por preceito isencional refere-se estritamente à delimitação dos fatos tributáveis, a qual ocorre através de textos que dizem o que é tributável e de textos que dizem o que não é tributável.³⁸

Nessa perspectiva, poderíamos concordar com José Souto Maior Borges, quando defende que a isenção é uma *hipótese de não-incidência legalmente qualificada*. Considerando que os preceitos que prevêm a isenção qualificam um ou mais critérios da hipótese de incidência da norma tributária, seria lícito afirmar que a isenção é prevista por enunciados normativos que qualificam critérios da hipótese de forma a impedir a incidência da norma tributária — seriam, portanto, hipóteses de não-incidência. Não obstante a possibilidade de desenvolvimento do raciocínio, é de se consignar que não concordamos com a teoria de José Souto Maior Borges para a qual a norma de tributação não incide em face da incidência da norma de isenção.³⁹

4.2.3 Isenções impróprias

Discordamos, assim, da classificação trazida por José Souto Maior Borges, nos casos em que a lei “apenas descreve o fato e

³⁸ Nesse sentido, concordamos com Sacha Calmo Navarro Coêlho: “No empenho de tornar juridicamente relevantes, sob o ponto de vista tributário, fatos, atos, ou situações, o legislador vale-se da lei. Através dela determina as situações fáticas relevantes aos fins da tributação. Ocorre que os fatos nem sempre são simples. Muitos são complexos, proteiformes, apresentam aspectos díspares que é necessário muita vez distinguir e excepcionar, através de comandos expressos de não-tributabilidade” – *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 169.

³⁹ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 191. O autor tenta superar o embate teórico no que se refere à cronologia da incidência — se anterior a norma tributária ou a norma de isenção — pela defesa da tese segundo a qual a norma de tributação não incide em face da incidência da norma de isenção. Nesse sentido o pensamento de Souto Maior Borges representou um avanço em face das teorias anteriores. Não obstante, não apresentou o autor uma explicação acerca do mecanismo através do qual a norma de isenção inibiria a incidência da norma de tributação — o que veio a acontecer a partir das teorias de Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho.

circunscreve o fato gerador, delimitando o âmbito de incidência da regra jurídica tributária, de modo a mantê-la dentro dos limites da competência do poder tributante”, não ocorrendo propriamente a isenção, mas o fenômeno por ele denominado isenção imprópria.⁴⁰ Segundo o autor, “A formulação legal dos casos de isenções impróprias consiste numa técnica de definir negativamente os pressupostos de fato do tributo. São hipóteses as de isenção imprópria, em que a lei exclui da tributação determinadas circunstâncias não para excetuá-las, mas para definir de forma negativa quais os fatos a ela sujeitos.”⁴¹

No mesmo sentido, João Augusto Filho, em especial a partir de Salvatore La Rosa, denomina de exclusões aquilo que Souto Maior Borges chama de isenções impróprias. E segundo Augusto Filho, as exclusões se diferenciam das verdadeiras isenções, em face da ausência de um interesse público que as legitime.⁴²

Entendemos que não há diferença entre os casos nos quais o texto legal define os pressupostos de incidência e aqueles dos quais a lei exclui determinados fatos da incidência. Em ambos os casos, por qualificação específica ou por definição negativa, ocorre a restrição expressa das hipóteses descritas pela norma de incidência tributária. Nesse sentido, entendemos, com Marco Aurélio Greco, que as definições legais “têm a aptidão de servir como meio para delimitar o alcance das normas, circunscrevendo seu antecedente, conseqüente ou ambos.”⁴³ Assim, concordamos também com Aurélio Pitanga

⁴⁰ Id., p. 208.

⁴¹ Id., *Ibid.*

⁴² As isenções, segundo o autor, constituem normas jurídicas autônomas – *Isenções e Exclusões Tributárias*, p. 149. Segundo Augusto Filho, “Em suma, esse caráter mais complexo da norma de isenção (interesse público relevante de natureza não tributária, que atua como fato impeditivo do surgimento da obrigação tributária) é que demonstra não constituir a isenção uma simples delimitação negativa da hipótese de incidência tributária” *Isenções e Exclusões Tributárias*, p. 100.

⁴³ *Norma Jurídica Tributária*, p. 30-31.

Seixas Filho, quando afirma que “a delimitação ou definição negativa do fato gerador tanto pode ser resultante de normas definitórias ou declarativas, como de normas de exclusão, já que ambas funcionam para dar maior precisão e nitidez ao fato gerador.”⁴⁴ Discordamos, entretanto, quando defende que a primeira hipótese não diz respeito à isenção. Entendemos que, sob o ponto de vista da teoria da norma jurídica, a fenomenologia é a mesma e não há razão para a dicotomia entre isenção própria e imprópria.

Defendemos aqui que a isenção é um fenômeno ínsito à norma de tributação, e que ocorre pela delimitação dos critérios da hipótese de incidência tributária por textos legais que compõem a própria norma de tributação. Nesse sentido, valioso é o exemplo trazido por Sacha Calmon Navarro Coêlho: “tanto faz dizer na lei de tributação que o ‘fato gerador’ do imposto é ter renda, com exceção das diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos, quanto dizer, apenas, que a obtenção da renda é ‘fato gerador’, e noutra lei, de isenção, declarar que a renda obtida à conta de diárias e ajuda de custo pagas pelos cofres públicos é isenta.”⁴⁵

Portanto, ao descrever o que é objeto de tributação, quais são os critérios da hipótese de incidência, os textos legais podem também descrever o que não é objeto de tributação. A isenção não passa disso, da descrição específica e expressa de critérios cuja ocorrência não gera a obrigação de entregar dinheiro ao Estado.

4.2.4 Isenção e incidência

Se a norma jurídica de tributação é construída a partir de textos legais que prevêm hipóteses de tributação, as quais

⁴⁴ *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, p. 16.

⁴⁵ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 169.

são delimitadas expressamente por enunciados isençionais, já firmamos entendimento de que nas hipóteses de isenção não ocorre subsunção. Conseqüentemente, entendemos que não ocorre incidência.

Concordamos, portanto, com o que advoga Sacha Calmon Navarro Coêlho. Segundo o autor, são apenas *factos jurídicos* aqueles fatos fixados “após a exclusão de todos os outros considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de (...) isenção.”⁴⁶ Segundo nosso entendimento, a isenção é o fenômeno que ocorre quando os textos legais que compõem a norma de incidência tributária delimitam hipóteses previstas exatamente para especificar os fatos cuja ocorrência provocará a incidência da norma tributária.

Assim, entendemos que dentre os fatos genericamente previstos pela norma tributária existem alguns específicos que não geram a obrigação tributária. Tais fatos, portanto, em não havendo texto legal que expressamente os qualifique como não aptos a gerar tributação, seriam fatos jurídicos tributários. Por isso é que, através de textos legais, qualificam-se expressamente tais fatos, determinando que sua ocorrência não corresponde às hipóteses de incidência tributária. Portanto, a descrição de tais fatos serve exatamente para delimitar aquelas hipóteses cuja correspondência com os eventos do mundo fático caracteriza a subsunção.

Nesse sentido, discordamos da teoria apresentada por Pedro Lunardelli, o qual defende a existência de uma norma jurídica de isenção. Segundo o autor, a norma de isenção possui a seguinte estrutura: “O antecedente será a previsão hipotética da concretização da aludida conduta ‘X’, enquanto no conseqüente haverá a prescrição de uma relação jurídica também

⁴⁶ Id., p. 165.

entre fisco e contribuinte, composta pelo dever subjetivo de o fisco não exigir a prestação (débito isencional) e o correspectivo direito subjetivo de o contribuinte não ser exigido (crédito isencional).”⁴⁷

A propósito do pensamento de Lunardelli, não comungamos do entendimento do autor, quando defende a possibilidade de existência de uma norma isencional. Segundo o autor, “se forem suficientes para saturar os categoremas de uma estrutura normativa hipotético-condicional, haveremos de ter uma regramatriz de isenção, com antecedente e conseqüente prevendo, hipotética e respectivamente, o evento isento e a relação jurídica de isenção entre o fisco e o contribuinte.”⁴⁸

Entendemos, diversamente, que seria lícito afirmar que os preceitos que determinam a isenção de tais e quais hipóteses podem ser cientificamente visualizados de maneira destacada da norma de incidência tributária, especialmente naqueles casos em que o texto legal que introduz a isenção o faz de maneira específica e ordenada. Não obstante, tal procedimento é resultado de um corte metodológico que impede a análise da norma jurídica geral e abstrata em sua integralidade e pode proporcionar conclusões distorcidas acerca do fenômeno tributário.

Por tal raciocínio não resolver o problema da relação entre a norma de isenção e a norma de incidência tributária e por levar às últimas conseqüências, como faz o autor, tal entendimento nos conduz à existência de uma relação jurídica na qual o Estado teria o dever de não exigir determinado tributo — o qual seria exigível se não houvesse texto legal específico que qualificasse determinado critério da hipótese

⁴⁷ *Isenções Tributárias*, p. 76.

⁴⁸ *Id.*, p. 87.

de incidência — e o contribuinte tem o direito subjetivo de não recolher o tributo.

Entretanto, para haver uma relação jurídica cujo objeto é uma abstenção pressupõe-se necessariamente a existência prévia de uma norma jurídica, a qual, ao menos, permita a conduta de imposição tributária. Assim, teria sentido uma relação na qual o Estado fosse obrigado a não exigir determinado tributo, desde que houvesse uma norma autorizando a cobrança do tributo.⁴⁹ Em última instância, Lunardelli acaba por admitir a incidência da norma jurídica de tributação e a posterior incidência da norma jurídica de isenção, cujo mandamento, segundo o autor, garantiria ao sujeito passivo o direito subjetivo de não cumprir a obrigação devida.⁵⁰

Em nosso entendimento, como extensivamente salientado, a isenção — cujo texto legal compõe uma norma de conduta — qualifica determinado critério da hipótese de incidência da norma tributária. O enunciado que determina a isenção seleciona determinado critério — seja ele pessoal, temporal, espacial ou material — qualificando determinadas pessoas, determinado espaço temporal ou físico, ou determinada atividade, os quais não configurarão hipótese de incidência tributária.

4.2.5 Regra-matriz de incidência e isenção tributária

Expostas nossas considerações acerca da fenomenologia isencional, voltemos à teoria de Paulo de Barros Carvalho, para podermos examinar fenômenos próximos, porém distintos da isenção tributária.

⁴⁹ No caso da atividade tributária, em face dos princípios da legalidade, isonomia, supremacia e indisponibilidade do interesse público, como cediço, a norma que prevê a tributação impõe um dever ao Estado de exigir o pagamento do tributo.

⁵⁰ Nesse sentido, tanto a análise pelo prisma do sujeito ativo — Estado — quanto do sujeito passivo, nos leva a concluir pela inadmissibilidade do modelo proposto por Pedro Lunardelli.

Novamente, porém, nosso pensamento diverge, em alguns particulares, daquele exposto pelo referido autor. Ao contrário do que defendeu Carvalho, entendemos que as isenções decorrem da qualificação da norma de incidência tributária promovida apenas nos critérios da hipótese de incidência e não naqueles do mandamento da norma tributária, como defende o autor.

4.2.5.1 Sujeito ativo

Pensamos que não existe isenção por qualificação específica do aspecto pessoal — sujeito ativo — do mandamento da norma tributária. Não consideramos possível conceder isenção de determinado tributo pelo fato de ele ser exigido por determinada pessoa — o próprio ente político criador do tributo ou uma entidade por si delegada. Mesmo que se considere a hipótese de isenção heterônoma, prevista por ente político diverso daquele competente para legislar sobre tal tributo, entendemos que não se trata de alteração de aspecto do mandamento.⁵¹

Há que se consignar que a isenção heterônoma se configura como norma de competência, análoga à norma de imunidade a ser estudada no capítulo seguinte.⁵² De qualquer forma, mesmo que tal norma seja dirigida a determinado ente competente a elaborar textos legais dos quais serão inferidas normas tributárias, a norma de isenção necessariamente fará menção expressa e específica a um dos critérios da hipótese

⁵¹ Paulo de Barros Carvalho utiliza a expressão “mutilação parcial” – *Curso de Direito Tributário*, p. 482. Ressaltamos que a denominada isenção heterônoma é hipótese expressamente vedada pelo artigo 151, III, da Constituição Federal de 1988:

“Art. 151. É vedado à União:

(...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

⁵² De estrutura, portanto.

de incidência tributária, o qual será objeto de isenção. Do contrário, sem essa qualificação específica, a norma de competência que cria a isenção, através da *mutilação* do sujeito ativo da relação tributária, estará aniquilando a norma tributária em sua integralidade. Portanto, não visualizamos hipótese de isenção tributária através da alteração do sujeito ativo do mandamento da norma tributária.⁵³

4.2.5.2 Sujeito passivo

Em seguida, com relação ao fenômeno da isenção como resultado da *mutilação* parcial do aspecto que determina o sujeito passivo da relação tributária, ao analisarmos o exemplo que Paulo de Barros Carvalho traz como ilustração de sua teoria, também verificamos a insubsistência da mesma. É que o autor menciona a isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre rendimentos do trabalho assalariado dos servidores diplomáticos de governos estrangeiros.⁵⁴ Não obstante a hipótese trazida por Carvalho, é evidente que a isenção atinge os servidores diplomáticos: aqueles que realizam o critério material da hipótese de incidência, e não do mandamento. Se aqueles que auferirem renda forem agentes diplomáticos há isenção, independentemente de quem seja o sujeito passivo da obrigação tributária.

Trata-se, portanto, de uma qualificação expressa do critério pessoal da hipótese de incidência. Afinal, como ensina o próprio Paulo de Barros Carvalho, o aspecto pessoal do

⁵³ O próprio Paulo de Barros Carvalho acaba por chegar à conclusão similar, expressando que tal situação “constancia hipótese de revogação temporária do tributo ou dos tributos dos Estados e dos Municípios. E a explicação é breve: como a redução da amplitude dos critérios, ou da classe dos elementos que os integram, há de ser parcial, formando o sujeito ativo o conjunto de um único elemento (...) ficaríamos com um conjunto vazio, o que implica a inexistência de sujeito ativo no pólo da relação. Veríamos prejudicada a regra-matriz de incidência para plenitude do seu campo possível de atuação, o que importa ab-rogação da norma” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 486.

⁵⁴ Id., *Ibid.*

mandamento da norma tributária “é o conjunto de elementos, colhidos no prescritor da norma, e que nos aponta quem são os sujeitos da relação jurídica”⁵⁵ e o sujeito passivo “é a pessoa (...) física ou jurídica de quem se exige o cumprimento da prestação (...)”, o qual não corresponde necessariamente àquela pessoa que realizou o fato previsto pela hipótese de incidência da norma.⁵⁶ Portanto, não se trata do critério pessoal do mandamento, mas da hipótese de incidência.

4.2.5.3 Alíquota e base de cálculo

Não comungamos o entendimento segundo o qual a isenção tributária pode ocorrer em face de alterações na alíquota e na base de cálculo — aspecto quantitativo — do mandamento da norma jurídica tributária. E para demonstrar a insubsistência da teoria defendida por Paulo de Barros Carvalho, analisemos o pensamento do autor. Com relação à isenção tributária decorrente da alteração da base de cálculo constante do mandamento da norma de tributação, Carvalho explicou:

Reduzindo-se a base de cálculo ao valor zero, qualquer que seja a alíquota o produto da composição numérica representará a supressão do objeto. Mantendo incólumes todos os demais elementos dos critérios da norma, o legislador tributário pode utilizar desse expediente para tolher a incidência tributária nos casos que especificar.⁵⁷

Não nos convence a argumentação, e a insubsistência da tese é denunciada, em nosso entendimento, de maneira explícita por seu arauto. Na explicação de Paulo de Barros Carvalho,

⁵⁵ Id., p. 278.

⁵⁶ Id., p. 297. O exemplo acerca da isenção do imposto sobre a renda decorrente do trabalho prestado por servidores diplomáticos de governos estrangeiros revela a insuficiência das teorias que defendem a inexistência de um critério pessoal na hipótese de incidência tributária. Defendemos, como mencionado em item anterior, que mesmo que os textos legais não façam referência expressa a tal critério, ele existe na norma jurídica construída pelo jurista.

⁵⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 486-487.

in fine, consta expressamente que a base de cálculo zero será aplicada nos casos que o legislador especificar. Ora, tais casos serão especificados pela qualificação de um ou mais critérios da hipótese de incidência — único meio através do qual se realiza o fenômeno da isenção.

A base de cálculo zero só possui sentido quando vinculada a determinado critério da hipótese de incidência. Do contrário, sua aplicação equivaleria à revogação da norma tributária, como bem ponderou o próprio Paulo de Barros Carvalho.⁵⁸ Dessa maneira, não é a base de cálculo zero que proporciona a isenção, mas sim sua correspondência com um ou mais critérios da hipótese de incidência, os quais serão a ela relacionados.

Dessa forma, tanto faz o texto legal qualificar de tal ou qual critério da hipótese de incidência e dispor que tais fatos serão isentos ou que terão base de cálculo igual a zero.⁵⁹ Como já delineado, ao jurista cumpre construir a norma jurídica a partir dos textos legislativos, de modo que a base de cálculo zero implica a isenção daqueles critérios qualificados na hipótese de incidência e a ela relacionados.

Roque Antônio Carrazza,⁶⁰ ao tratar do tema das isenções, examinou a teoria de Paulo de Barros Carvalho e a partir dela trouxe o seguinte exemplo de isenção tributária provocada pela alteração da base de cálculo:

Se uma lei ordena: “o imposto sobre a renda só será devido por quem tiver auferido mais de R\$ X de rendimentos líquidos anuais”, ela, acometendo contra a base de cálculo deste tributo, está, por meios indiretos, proclamando: não integrará a base de cálculo do IR a renda líquida inferior a R\$ X anuais (e, desta forma, os rendimentos inferiores a R\$ X anuais estão isentos do pagamento de IR).⁶¹

⁵⁸ Id., p. 487.

⁵⁹ O mesmo se diga da alíquota zero.

⁶⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 546.

⁶¹ Id., p. 545.

Como se denota, Carrazza trouxe um exemplo no qual a isenção tributária seria decorrente da alteração da base de cálculo sem que a mesma seja igual a zero. Não obstante, também não concordamos com o que defende o autor. No caso objeto de ilustração, o que se demonstra é a qualificação do critério material da hipótese de incidência do imposto de renda. O critério material do imposto de renda pode ser enunciado genericamente como *auferir renda*. Já o enunciado de isenção qualifica tal critério, expressando que só será configurado o fato jurídico tributário quando a renda líquida auferida for superior a R\$ X anuais. Não se trata, portanto, e novamente, de isenção criada por alteração da base de cálculo do tributo, mas por qualificação do critério material da hipótese de incidência — auferir renda acima de R\$ X.

O mesmo se diga quanto à possibilidade de isenção tributária promovida pela alteração da alíquota de determinado tributo. Ao se pronunciar sobre tal hipótese, Paulo de Barros Carvalho assim o fez: “Certos produtos industrializados recebem alíquota zero, segundo a legislação do IPI.”⁶² No mesmo sentido, mais elaborado é o exemplo trazido por Roque Antonio Carrazza:

“o importador de aparelhos cirúrgicos pagará 0% sobre o valor do bem importado, a título de imposto de importação”, ela, atingindo a alíquota deste tributo, está com palavras diversas, divulgando: será submetida à alíquota zero, para fins de incidência do imposto de importação, a importação de aparelhos cirúrgicos (e em razão disto, a importação de aparelhos cirúrgicos está isenta do pagamento do imposto de importação).⁶³

Ao contrário do que querem demonstrar os referidos autores, com os exemplos acima colacionados, podemos verificar que, em ambos, existe a qualificação de um dos critérios

⁶² *Curso de Direito Tributário*, p. 487.

⁶³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 545.

da hipótese de incidência do tributo ao qual é aplicada a alíquota zero. No exemplo de Carvalho, a isenção recai sobre *certos produtos*, enquanto no de Carrazza isentos são os *aparelhos cirúrgicos*. Portanto, a exemplo do raciocínio construído acima acerca da base de cálculo, sustentamos que a utilização da alíquota zero funciona como mera técnica legislativa, a qual necessariamente promove a isenção quando relacionada a critérios da hipótese de incidência — nos casos ilustrados, o critério material. Assim, dentre o universo de produtos cuja industrialização e importação configuram hipótese de incidência tributária, alguns deles são qualificados expressamente pela legislação de modo que sobre eles não ocorra a incidência. Tanto faz se os textos legislativos designem tais e quais fatos como isentos ou a eles atribuam alíquota ou base de cálculo igual a zero. O fenômeno é o mesmo e o mecanismo envolve necessariamente, em ambos os casos, a qualificação de um ou mais critérios da hipótese de incidência.

Assim, se discordamos da teoria de Paulo de Barros Carvalho é por entendermos que a isenção não decorre de mera alteração da base de cálculo ou da alíquota. Entendemos que tal técnica legislativa pode instituir hipótese de isenção apenas quando atribuir a base de cálculo ou a alíquota zero a um determinado critério da hipótese de incidência.

Reconhecemos, outrossim, que o legislador utiliza o mecanismo de atribuir alíquota zero ou base de cálculo zero a determinados critérios da hipótese de incidência tributária como forma de realizar a isenção tributária e concordamos com o autor ao considerar que tal procedimento promove a isenção tributária.⁶⁴

⁶⁴ Segundo nosso raciocínio, isso acontece porque a alíquota zero ou a base de cálculo zero encontram-se sempre ligadas a determinado critério qualificado pelos textos legais dentre aqueles constantes da hipótese de incidência. Entendemos, portanto, que, em tais casos, não há incidência por ausência de subsunção do fato à hipótese descrita pela norma.

Nesse sentido, discordamos de Sacha Calmon Navarro Coêlho, segundo quem a alíquota zero consiste em fenômeno diverso da isenção. Segundo o autor, “ontologicamente, isenção e ‘alíquota zero’ são mesmo profundamente diversas. A isenção exclui da condição de ‘jurígeno’ fato ou fatos. A alíquota é elemento de determinação quantitativa do dever tributário. Se é zero não há o que pagar.”⁶⁵ Por considerarmos que a alíquota zero se encontra vinculada a determinado critério da hipótese de incidência da norma tributária, entendemos que tal vinculação, ainda que o texto do Direito Positivo utilize a denominação *alíquota zero*, torna tais fatos isentos, excluindo deles a condição de *fatos jurídicos tributários*.⁶⁶

4.2.5.4 Isenção parcial

Ainda acerca dos temas alíquota e base de cálculo, entendemos, com Paulo de Barros Carvalho, que sua redução parcial não configura isenção parcial.⁶⁷ A isenção é o fenômeno do qual decorre a não-incidência tributária em face da qualificação expressa de fatos que não são fatos jurídicos tributários. Nesse sentido, a alteração a menor da base de cálculo ou da alíquota implica mera redução do montante do tributo, objeto da prestação, de forma que o fenômeno tributário se realiza normalmente em casos que tais. Não há que se falar, portanto, em isenção parcial. Não obstante os textos legais utilizarem tal expressão, cientificamente, um fato é isento ou não é.

⁶⁵ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 172. Ao fundamentar seu posicionamento, o autor defende a possibilidade de irradiação de uma relação jurídica tributária sem objeto. E fundamenta seu pensamento comparando a alíquota zero com a previsão da norma penal sancionatória acerca do casamento do ofensor com a vítima do crime de sedução, e com a previsão da reposição do desfalque no peculato culposo como condições de impunibilidade. Apesar de considerarmos possível a comparação, entendemos que ela demonstra a total distinção entre os fenômenos, já que as figuras penais levam em conta uma atuação do indivíduo posterior à realização da hipótese legal.

⁶⁶ Assim, a qualificação de determinado critério da hipótese de incidência pode ocorrer pela simples atribuição de que tal critério é isento ou por sua vinculação à alíquota zero ou à base de cálculo zero.

⁶⁷ *Curso de Direito Tributário*, p. 488.

4.3 Não-incidência, isenção e imunidade

Por fim, delineado nosso posicionamento em face das teorias da fenomenologia da tributação, resta-nos expressar nosso entendimento acerca da incidência e não-incidência da norma tributária, bem como explicitar sua relação com a imunidade tributária.

Nesse sentido, conforme já exposto, entendemos que a não-incidência da norma tributária ocorre quando não há correspondência entre o evento ocorrido no mundo fático e a descrição contida na hipótese de incidência tributária. E isso pode ocorrer em virtude de duas situações.

A primeira refere-se à ausência de competência outorgada pela Constituição para que o legislador introduza normas jurídicas tributárias. Tal ausência de competência pode ser (i) implícita — quando a Constituição não se refere a fatos, pessoas e situações passíveis de tributação; ou (ii) em virtude de delimitação expressa, através da imunidade tributária, e dos princípios constitucionais.⁶⁸

Outra hipótese de não-incidência ocorre quando, existindo competência tributária, a norma jurídica não descreve determinados fatos como fatos jurídicos tributários. Isso ocorre (i) quando o legislador infraconstitucional não exerce a competência tributária, (ii) quando, no exercício da competência tributária, o legislador infraconstitucional não descreve todas as hipóteses inseridas no âmbito de sua competência; e (iii) quando a legislação ordinária descreve e qualifica expressamente

⁶⁸ No caso da imunidade tributária, como veremos no capítulo seguinte, a norma constitucional que outorga competência tributária contém qualificação explícita de fatos, pessoas e bens, os quais não são alcançados pela competência tributária. Assim a imunidade tributária consiste na delimitação expressa das normas de competência através de enunciados normativos que qualificam determinados fatos, pessoas ou bens, os quais não compõem o campo da competência tributária.

alguns eventos, de forma a delimitar dentre o universo de sua competência, os eventos cuja ocorrência não provoca a incidência da norma tributária. A esta última hipótese denominamos isenção tributária.⁶⁹

⁶⁹ Discordamos, assim, de Hugo de Brito Machado, quando ele afirma “a não incidência existe sem que a lei o diga expressamente, enquanto a isenção somente existe quando afirmada expressamente pela lei” – *Não-incidência, Imunidades e Isenções no ICMS*, p. 29, pois entendemos que a isenção também provoca a não-incidência. Discordamos também de Carlos José W. MESQUITA, que afirma que a não-incidência decorre da não valoração dos fatos pela norma jurídica – MESQUITA, Carlos José W. *Poder de Tributar, Isenção e Imunidade*, p. 111 – pois como já *sublinhado*, entendemos que na isenção a lei descreve determinados fatos especificamente para provocar a não-incidência.



Imunidade Tributária

Sumário: 5.1 Poder tributário e competência – 5.1.1 Competência tributária e normas de estrutura – 5.2 Teorias acerca da imunidade tributária – 5.2.1 Origem e acepções do termo imunidade – 5.2.2 Imunidade como limitação ao poder de tributar – 5.2.3 Conceito amplo de imunidade – 5.2.4 Imunidade como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária – 5.2.5 Imunidade como hipótese de não-incidência – 5.2.6 Imunidade como direito subjetivo – 5.2.7 Imunidade tributária como norma de incompetência – 5.2.8 Imunidade, princípios constitucionais e isenção tributária – 5.3 Princípios constitucionais – 5.3.1 Princípio – 5.3.2 Princípio jurídico – 5.3.3 Princípios expressos e princípios implícitos – 5.3.4 Características – 5.3.5 Princípios constitucionais e imunidades tributárias – 5.3.5.1 Supremacia da Constituição e legalidade – 5.3.5.2 Capacidade contributiva – 5.3.6 Princípios constitucionais, normas tributárias e imunidade – 5.4 A imunidade tributária na Constituição – 5.4.1 Um fenômeno tipicamente brasileiro – 5.4.2 Um olhar na história – 5.4.3 Conceito jurídico-positivo de imunidade – 5.4.4 A imunidade tributária nas Constituições brasileiras – 5.4.5 A imunidade tributária na Constituição Federal de 1988

Após percorrermos caminhos por plagas da Teoria Geral do Estado, da Teoria Geral do Direito e da Teoria Geral do Direito Tributário — nos Capítulos 2 e 3, respectivamente — é hora de “sobrevooarmos” o terreno constitucional, solo fértil onde reside a imunidade tributária.

Assim, (i) verificado o perfil institucional do Estado brasileiro, em especial no que se refere à participação da sociedade civil na prestação de serviços de interesse público, e (ii) analisado o mecanismo pelo qual o Estado de Direito realiza sua função tributária, podemos dedicar-nos à análise das normas constitucionais que definem as possibilidades e limites da atividade tributária do Estado.

Com relevante companhia, como a de Misabel Abreu Machado Derzi, entendemos que dois grupos distintos de normas constitucionais possuem tal função:¹ (i) os princípios constitucionais e (ii) as normas de competência tributária. Como veremos, ambas se encontram arroladas no Texto Constitucional, especialmente na seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar.”²

Nesse sentido, consideramos adequado o estudo conjunto entre a norma de competência tributária e a imunidade tributária. Afinal, como veremos com detalhes, a seguir, adotamos a teoria segundo a qual a imunidade tributária decorre de textos legais que compõem a própria norma de competência. Nesses termos, utilizando o mesmo modelo teórico que adotamos para o estudo da isenção tributária, sustentamos que a imunidade decorre da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens, os quais não se enquadram no âmbito da competência tributária outorgada pela Constituição.

Com essa perspectiva, desde já fixada, partiremos, no presente capítulo, do conceito de poder tributário e de competência tributária até chegarmos ao conceito de imunidade tributária. Em seguida, traçaremos algumas considerações acerca das relações entre a imunidade tributária e as outras categorias de normas que delimitam a atividade tributária do Estado — os

¹ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 14.

² Nesse sentido, tem razão Luciano Amaro: “os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das ‘Limitações ao Poder de Tributar’. Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição, como o dos direitos e garantias individuais, da seguridade social e da ordem econômica. Ademais, a Constituição abre campo para a atuação de outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional” – *Direito Tributário Brasileiro*, p. 106.

princípios constitucionais. Por fim, verificaremos a origem da imunidade tributária, bem como sua transformação na história constitucional pátria, até chegarmos à ordem vigente.

Após o deslocamento por mais este trecho, poderemos aterrissar de maneira segura na base onde se localiza a imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social.

5.1 Poder tributário e competência

Na passagem com a qual iniciamos a Capítulo 2, Norberto Bobbio defendia as três funções essenciais à existência do Estado. Entre elas a função de impor tributos. E, como o próprio autor enunciou, o exercício da função tributária — essencial para que o “Estado tenha dinheiro para gastar” e sem a qual “o Estado não pode desenvolver nenhuma de suas funções essenciais”³ — tem como pressuposto o poder tributário.

Segundo Zelmo Denari, “o poder tributário — entendido como a faculdade que possui o Estado de impor tributos — é atributo da soberania estatal, e por isso, inerente ao poder político. Onde quer que exista poder político existe poder tributário.”⁴ No mesmo sentido, Ruy Barbosa Nogueira afirmou que “em razão da soberania ou poder de império que o Estado tem sobre as pessoas e coisas de seu território, tem ele também a possibilidade, de direito ou de fato, de exigir tributos.”⁵ Hugo de Brito Machado também se alinha a esse entendimento, tendo aduzido que “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta.”⁶

Como podemos verificar, os autores acima citados representam o grupo de doutrinadores que relacionam o poder

³ *As Ideologias e o Poder em Crise*, p. 178.

⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 23.

⁵ *Id.*, p. 121.

⁶ *Imunidade Tributária*, p. 41.

tributário diretamente ao conceito de soberania estatal, característica tanto do Estado de Direito quanto do Estado Absolutista. Não fazem menção, assim, à regulação desse poder através de normas jurídicas. Tal entendimento fica claro na passagem de Ruy Barbosa Nogueira, o qual menciona expressamente que o poder tributário pode ser exercido com base no direito (possibilidade de direito) ou na força (possibilidade de fato).

Bernardo Ribeiro de Moraes também relacionou o poder tributário com a soberania do Estado, e para isso analisou o conceito de poder soberano nos seguintes termos:

Criado para atender as necessidades do grupo social, sendo o organizador e o coordenador da sociedade que personifica, o Estado recebe um poder (poder político, poder estatal, poder público), denominado Poder soberano (poder supremo, “suprema potestas”), que não reconhece poder igual, superior ou concorrente na ordem interna, e nem poder superior na ordem internacional. Sendo soberano o Estado tem o poder de autodeterminar-se, de autogovernar-se, sem a interferência de outro poder.⁷

E concluiu o autor que “o poder fiscal é um dos aspectos do poder político (soma de todos os poderes atribuídos ao Estado), caracterizando-se como uma parcela da soberania estatal, relacionada a instituição de tributos. A lei tributária é uma manifestação típica do poder soberano do Estado.”⁸

Entende, ainda, o poder tributário como sendo uma parcela do poder soberano do Estado de Direito, o qual é exercido através de normas jurídicas. Nessa esteira é a definição de Giuliani Fonrouge, para quem o poder tributário “significa a faculdade ou a possibilidade jurídica do estado exigir contribuições com respeito a pessoas ou bens que se achem em sua jurisdição.”⁹

⁷ A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos, p. 22.

⁸ Id., p. 23.

⁹ *Conceitos de Direito Tributário*, p. 30.

De outro lado, é importante a ressalva de Roque Antonio Carrazza, segundo o qual:

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. A partir do momento, porém, 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.¹⁰

Dessa forma, também em nosso entendimento, “organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o poder tributário, como poder político em geral, fica delimitado”,¹¹ através da definição da competência tributária.

A limitação do poder do Estado pela Constituição foi assim enunciada por José Afonso da Silva:

A constituição do Estado, considerada sua lei fundamental, seria, então, a organização dos seus elementos essenciais: um sistema de normas jurídicas, escritas ou costumeiras, que regula a forma do Estado, a forma de seu governo, o modo de aquisição e o exercício do poder, o estabelecimento dos seus órgãos, os limites de sua ação, os direitos fundamentais do homem e as respectivas garantias. Em síntese, a constituição é o conjunto de normas que organiza os elementos constitutivos do Estado.¹²

Da mesma forma, Paulo Bonavides refere-se à Constituição como instrumento de delimitação e organização do poder: “Do ponto de vista material, a Constituição é o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais quanto sociais.”¹³

¹⁰ Id., *Ibid.*

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária*, p. 41.

¹² *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 38.

¹³ *Curso de Direito Constitucional*, p. 80.

Com respeito especificamente à regulação da atividade tributária pela Constituição, segundo José Souto Maior Borges, “íntegra o direito constitucional tributário o conjunto de preceitos estabelecidos na Constituição, que distribuem a competência tributária entre as pessoas jurídicas de direito público interno e disciplinam o exercício do poder de tributar.”¹⁴ Não por outro motivo, para o autor a competência consiste em uma “autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.”¹⁵

Assim, podemos sustentar que Constituição delimita e distribui parcela do poder político entre os entes estatais através da atribuição de competência, a qual, nas palavras de José Afonso da Silva, consiste na “faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder público para emitir decisões. Competências são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.”¹⁶

Como analisamos no capítulo anterior, em face do princípio da legalidade, a competência tributária é exercida sobretudo pela via legislativa,¹⁷ razão pela qual podemos

¹⁴ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 23.

¹⁵ *Id.*, p. 30.

¹⁶ *Curso de Direito Constitucional Positivo*, p. 477.

¹⁷ Utilizamos a palavra *sobretudo*, e não *exclusivamente*, pelo fato de concordarmos com Paulo de Barros Carvalho quanto à ressalva que fez ao tratar da competência tributária: “não podemos deixar de considerar que têm, igualmente, competência tributária o Presidente da República, ao expedir um decreto sobre IR, ou seu ministro ao editar a correspondente instrução ministerial; o magistrado e o tribunal que vão julgar a causa, o agente da administração encarregado de lavrar o auto de lançamento, bem como os órgãos que irão participar da discussão administrativa instaurada com a peça impugnatória (...) Todos eles operam revestidos de competência tributária, o que demonstra a multiplicidade de traços significativos que a locução está pronta a exibir” – *Curso de Direito Tributário*, p. 212. Nesse sentido, assim como as normas tributárias compreendem não apenas a norma de incidência, mas também princípios, normas que criam deveres instrumentais etc., a competência tributária não se exaure na atividade legislativa de criar tributos. Outras atividades, como demonstrado por Carvalho e em consonância com o conceito de competência acima colacionado, também podem ser enquadradas no conceito amplo de competência tributária. De qualquer forma, o conceito de competência tributária que adotamos refere-se exclusivamente à aptidão para Instituírem-se textos legais a partir dos quais serão construídas normas de incidência tributária. Por isso, podemos afirmar que a competência tributária é uma competência legislativa, sendo que por competência legislativa entendemos “a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo” – CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 211.

sustentar que o poder tributário nos Estados constitucionais se configura como poder legislativo.¹⁸

Nesse sentido, segundo Eduardo Maciel Ferreira Jardim, “competência tributária é a aptidão para legislar sobre matéria tributária. É o meio pelo qual o constituinte outorgou às pessoas políticas a faculdade de versar leis sobre tributação.”¹⁹ Mais especificamente, Roque Antonio Carrazza definiu competência tributária como “a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas.”²⁰

Na mesma direção encontra-se o pensamento de Luciano Amaro,²¹ Celso Ribeiro Bastos,²² Regina Helena Costa,²³ Zelmo Denari,²⁴ Carlos Alberto Ramos Filho,²⁵ entre outros.

5.1.1 Competência tributária e normas de estrutura

Nos termos do que já consignamos, ao tratar das normas de estrutura, podemos concluir que as normas de competência incluem-se nessa categoria. Afinal, tal espécie normativa não tem como objeto imediato a conduta humana intersubjetiva, mas o comportamento do próprio Estado. Nesse sentido, as normas de competência tributária delimitam como poderá *ser*

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 112.

¹⁹ *Arquitetura do Direito Tributário*, p. 49.

²⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 331.

²¹ Competência tributária é “aptidão para criar tributos (...) A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos (...)” – *Direito Tributário Brasileiro*, p. 93.

²² “Competência, em matéria tributária, é a faculdade atribuída pela Constituição às pessoas de direito público com capacidade política para criar tributos” – *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, p. 125.

²³ “competência tributária é a aptidão para instituir tributos, descrevendo, por meio de lei, as suas hipóteses de incidência” – *Imunidades Tributárias*, p. 57.

²⁴ “Entende-se por competência a qualidade atribuída às pessoas jurídicas de direito público interno para instituir tributos discriminados nas Constituições” – *Curso de Direito Tributário*, p. 23.

²⁵ “A competência tributária consiste, portanto, em autorização para exercício do poder tributário dentro de faixa delimitada pelo próprio texto constitucional” – *Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias*, p. 48.

o ordenamento jurídico tributário do Estado; ou, sob outro ângulo, definem como *deverá ser* o comportamento dos agentes do Estado, cuja conduta resultará na criação de normas jurídicas.

Assim, podemos concluir que a norma de competência tributária é a norma de estrutura que define os limites nos quais deve se enquadrar a atividade tributária do Estado, em especial a atividade legislativa de criação de normas jurídicas de incidência tributária.

5.2 Teorias acerca da imunidade tributária

5.2.1 Origem e acepções do termo imunidade

Ao tratar da origem etimológica do vocábulo “imunidade”, Bernardo Ribeiro de Moraes informou que sua raiz se encontra no latim *immunitas, tatis*. O prefixo *im* significa negação e o termo *munus* quer dizer cargo, função ou encargo. Assim, concluiu o autor que “oferece, o vocábulo imunidade, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinado encargo ou ônus (liberação do ‘munus’)”.²⁶ No caso da imunidade tributária, continuou Bernardo Ribeiro de Moraes, o encargo ou ônus corresponde ao dever de entregar ao Estado uma determinada quantia em dinheiro, correspondente ao tributo.

Segundo o *Dicionário Eletrônico Houaiss*, imunidade significa o “conjunto de privilégios, vantagens ou isenções de ônus ou encargos concedidos a certas pessoas em função de cargo ou função exercida”.²⁷ O mesmo léxico traz ainda a imunidade tributária: “privilégio concedido por lei a certas instituições para que delas não sejam cobrados impostos de nenhuma espécie.”²⁸

²⁶ A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos, p. 19.

²⁷ *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. 1 CD-ROM.

²⁸ Id., *Ibid.*

No *Dicionário Caldas Aulete* encontramos a seguinte definição: “isenção, liberdade, privilégio, qualidade de não ser sujeito a algum ônus ou encargo (...) Privilégio, prerrogativa (...)”.²⁹

No *Novo Aurélio* consta imunidade como “condição de não ser sujeito a algum ônus ou encargo; isenção.”³⁰

No *Michaelis* temos os seguintes significados de imunidade: “1. Privilégio. 2. Isenção. 3. Liberdade. 4. Prerrogativa.”³¹

Por fim, no *Dicionário Jurídico De Plácido e Silva* encontramos:

IMUNIDADE. Do latim *immunitas* (isenção, dispensa), entende-se o privilégio outorgado a alguém, para que se livre ou se isente de certas imposições legais, em virtude do que não é obrigado a fazer ou a cumprir certo encargo ou certa obrigação, determinada em caráter geral. Em princípio, é atribuída a certas pessoas, em face de funções públicas exercidas (parlamentares, congressistas, diplomatas). E, por ela, é assegurada às mesmas uma soma de regalias e prerrogativas excepcionais em relação às demais pessoas. A imunidade coloca as pessoas, a quem se atribuem semelhantes prerrogativas ou regalias, sob proteção especial.³²

Dessa prévia análise das acepções do termo imunidade, podemos verificar dois aspectos importantes.

O primeiro diz respeito à relação da imunidade com a noção de privilégio. Tal característica, como veremos ao tratar dos fundamentos da imunidade, deixou de subsistir, com relação à imunidade tributária, a partir do momento em que seu fundamento passou a residir no interesse social e político do Estado, e não naquele dos destinatários da imunidade.

O segundo aspecto importante que podemos destacar refere-se à necessária existência de um ônus, dever ou encargo,

²⁹ *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. vol. 3, p. 1927.

³⁰ *Novo Aurélio*: Dicionário da Língua Portuguesa. Disponível em: <www2.uol.com.br/aurelio/index.html>.

³¹ *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.uol.com.br/michaelis/>>. Acesso em: 23 nov. 2003.

³² *Vocabulário Jurídico*, p.436.

ao qual a imunidade se dirige. No caso da imunidade tributária, significa dizer que ela se apresenta como exceção a uma norma geral que prevê a tributação. O que a imunidade tributária promove, como veremos, é a especialização de determinados fatos, pessoas ou bens, os quais poderiam estar sujeitos à atividade impositiva do Estado não fosse a existência da imunidade.³³

Nesse sentido, e isso justifica termos nos detido previamente na análise do poder tributário e da competência, concordamos com Misabel Abreu Machado Derzi: “as imunidades são um *non sense*, se analisadas isoladamente (como seriam as isenções, no plano das leis da pessoa tributante)”³⁴ e “a imunidade é, portanto, regra de exceção somente inteligível se conjugada à outra, que concede o poder tributário, limitando-lhe a extensão, de forma lógica e não sucessiva no tempo.”³⁵ Tal característica da imunidade tributária confirma sua índole de liberação — não cronológica, mas lógica — do dever de pagar tributo.

5.2.2 Imunidade como limitação ao poder de tributar

Essa verificação não escapou ao crivo da doutrina constitucional tributária pátria, razão pela qual parte das teorias acerca da imunidade tributária a relaciona com o poder de tributar e com a competência tributária. Nesse sentido já se pronunciava Aliomar Baleeiro, ao tratar a imunidade tributária como uma limitação ao poder de tributar. Eis o que escreveu o insigne autor:

³³ Utilizamos a locução verbal “poderiam estar” porque, como veremos, a imunidade tributária atua em nível constitucional, de forma a estabelecer a competência tributária, cujo exercício é que promoverá a imposição tributária.

³⁴ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 230.

³⁵ *Id.*, p. 14,

Toda imunidade é uma limitação ao poder de tributar, embora a recíproca não seja verdadeira. Assim, de partida, por método, convém logo ter no espírito esses dois conceitos constitucionais: a imunidade como uma exclusão da competência de tributar. Uma exclusão só pode ser proveniente da Constituição, pois é esta quem dá competência, e uma Constituição nada mais é do que um feixe de competências.³⁶

A primeira questão a ser analisada a partir do pensamento de Baleeiro, e nesse ponto não encontramos na doutrina vozes destoantes, refere-se à natureza constitucional da imunidade tributária.³⁷

A segunda questão, entretanto, segundo a qual a imunidade pode ser conceituada como uma limitação ao poder de tributar, não encontra guarida na doutrina tributária pátria. É que, como pontuou Paulo de Barros Carvalho, além dos princípios constitucionais, a própria definição da competência implica a limitação do poder tributário. Nem por isso podemos falar em imunidade em todos os casos nos quais são ultrapassados os limites conferidos pela Constituição ao poder de tributar. Nesse sentido explicou o autor:

Se assim não fosse, poderíamos declarar-nos imunes à tributação de nossas rendas e proventos de qualquer natureza pelo 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 (...).³⁸

³⁶ *Imunidades e Isenções Tributárias*, p. 70.

³⁷ Misabel Derzi cita dentre aqueles que entendem a imunidade possuir natureza de norma constitucional Pontes de Miranda, Geraldo Ataliba, Gilberto de Ulhoa Canto, José Souto Maior Borges, Sacha Calmon Navarro Coêlho, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carrazza – Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 16.

³⁸ *Curso de Direito Tributário*, p. 166-167.

5.2.3 Conceito amplo de imunidade

A propósito dessa verificação, Roque Antonio Carrazza assinalou a existência de duas acepções distintas para a expressão imunidade tributária. Na acepção restrita, o conceito de imunidade tributária é aplicado às normas constitucionais que vedam a tributação de determinadas pessoas, fatos ou bens, através da delimitação expressa da competência tributária. Já na acepção ampla, segundo Carrazza, a imunidade tributária significa a incompetência dos entes políticos para tributar:

- a) pessoas que realizam fatos que estão fora das fronteiras de seu campo tributário;
- b) sem a observância dos princípios constitucionais tributários, que formam o chamado estatuto do contribuinte;
- c) com efeito de confisco;
- d) de modo a estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens;
- e) afrontando o princípio da uniformidade geográfica;
- f) fazendo tábua rasa do princípio da não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens.³⁹

Em tal acepção, como podemos perceber, a imunidade abrangeria todas as delimitações constitucionais ao poder de tributar, incluindo a mera ausência de competência (alínea “a”) e os princípios constitucionais (alíneas “b” a “f”). Nessa perspectiva, em sentido amplo, seria lícito afirmar que todos os fatos, bens e pessoas em relação aos quais a Constituição veda a tributação — seja através de disposição expressa, de princípio constitucional ou da ausência de competência pura e simples — são imunes à tributação. Em outras palavras, seriam imunes todos os fatos, situações e pessoas em relação aos quais é vedada a tributação pela Constituição.

³⁹ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 468-469.

Em sentido próximo a este encontra-se o pensamento de Luciano Amaro, que apresentou o seguinte conceito: “A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo.”⁴⁰

Apesar de que o conceito apresentado pelo autor não faz referência à imunidade como resultado de mera ausência de competência tributária, o mesmo não demonstra claramente a distinção entre a limitação da competência tributária decorrente dos princípios constitucionais e aquela decorrente da imunidade tributária, em sentido estrito.

Entretanto, concordamos com a ressalva de Misabel Derzi, segundo a qual “legalidade, anterioridade, irretroatividade são princípios, mas deles não resultam ‘imunidades’. Não dizemos que todos somos ‘imunes’ a tributos instituídos em Decretos do Executivo, nem tampouco que somos ‘imunes’ a leis retroativas.”⁴¹

Dessa forma, em face da diversidade de mecanismos através dos quais é limitada a atividade tributária do Estado, devemos optar pela acepção restrita de imunidade.⁴² E pela mesma razão consideramos insuficiente a teoria que conceitua a imunidade tributária apenas como uma limitação ao poder de tributar. Afinal, o poder de tributar é exercido através de normas jurídicas criadas nos limites fixados tanto pelos princípios constitucionais quanto pelas normas de competência tributária.

⁴⁰ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 149.

⁴¹ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 15.

⁴² Os princípios constitucionais serão objeto de análise no item 5.3.

5.2.4 Imunidade como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária

Seguindo nosso caminho de análise das teorias acerca da imunidade tributária, também não prosperou na doutrina pátria a idéia segundo a qual a imunidade tributária consiste em uma limitação, supressão ou exclusão da própria competência tributária. Tal concepção foi defendida por Hugo de Brito Machado:

Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.⁴³

E a deficiência apontada nessa teoria refere-se ao fato de que, ao mesmo tempo em que a Constituição define as competências, ela o faz de forma específica e limitada. Como explicou Paulo de Barros Carvalho, a interpretação do Texto Constitucional deve ser efetuada de maneira global, de modo que não existam dois momentos distintos: 1º – outorga competência para a instituição de tributos; 2º – supressão ou exclusão dessa competência pela imunidade.⁴⁴

É a Constituição Federal que determina as competências. É a Constituição que define qual é o *poder de tributar* através da atribuição de competência. Ela não a restringe, limita ou exclui; simplesmente define.

⁴³ *Curso de Direito Tributário*, p. 207. Ressalvamos que, pela explicação trazida pelo autor acerca de seu posicionamento — “Se toda atribuição de competência importa uma limitação, e se a regra que imuniza participa da demarcação da competência tributária, resulta evidente que a imunidade é uma limitação dessa competência” —, podemos concluir que o termo *limitação* é por ele utilizado com o significado de *delimitação*, *demarcação*, *fixação* e não *redução*, *supressão*. Por isso, a crítica que deve ser feita envolve muito mais os argumentos expostos acima do que aqueles voltados à concepção segundo a qual a imunidade funciona como limitação da competência no sentido de supressão, redução.

⁴⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 166-169.

Não há uma competência de tributar total, a qual é restringida, suprimida ou limitada pela Constituição através da imunidade. A Constituição apenas cria e outorga a competência na medida em que considera adequada sua instituição. Afinal, como se pronunciou Lúcia Valle Figueiredo: “Em face do direito positivo, só se poderá falar em limitação constitucional à competência impositiva confrontando-se-a com outra, em nível constitucional, anteriormente existente para, analisando-as, poder-se concluir ter sido uma delas reduzida (...) A análise do Texto Constitucional não nos permite tal ilação.”⁴⁵

Portanto, com Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto, “rigorosamente, não cabe falar em limitação à competência tributária. De fato, esta já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas.”⁴⁶ Nesse sentido, concordamos com José Wilson Ferreira Sobrinho:

Pode-se concluir, no campo tributário, pela incorreção da tese da limitação constitucional. O que existe é um desenho normativo perfeitamente caracterizado do possível campo impositivo, de tal modo que no mundo jurídico não existe a pretendida redução ou limitação. A limitação é produto de um juízo político no momento de individualização do campo suscetível de tributação.⁴⁷

Nesses termos, entendemos lícito sustentar que:

- (i) o poder de tributar do Estado é delimitado;⁴⁸
- (ii) a limitação do poder de tributar é prevista pela Constituição através dos princípios constitucionais e das competências tributárias;

⁴⁵ *Estudos de Direito Tributário*, p. 18. Ressaltamos que a autora utiliza o termo *limitação* no sentido de *restrição, diminuição, supressão*.

⁴⁶ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 13. Ressalvamos que, em nosso entendimento, a relação entre norma de competência e imunidade não se trata de *ações e reações entre normas distintas*.

⁴⁷ *Imunidade Tributária*, p. 64.

⁴⁸ Aqui o termo é utilizado no sentido de *delimitado, demarcado, fixado*.

(iii) as competências tributárias são normas de estrutura definidas pela Constituição, compostas por vários enunciados normativos e que colaboram na delimitação do poder de tributar, atribuindo ao legislador ordinário a aptidão para criar tributos.

Em nosso entendimento, como demonstraremos, a imunidade tributária consiste em enunciados normativos que compõem a norma de competência de forma a qualificar expressamente determinados fatos, pessoas e bens que não estarão incluídos no âmbito da competência outorgada.

Essa é, em nossa opinião, a relação entre imunidade tributária, competência tributária e poder tributário. Antes, porém, de expormos nossa idéia de como se opera a relação específica entre a imunidade e a norma de competência tributária, passemos à análise de outras teorias acerca da imunidade.

5.2.5 Imunidade como hipótese de não-incidência

Difundida é a teoria que entende a imunidade tributária como uma *hipótese de não-incidência*. Segundo ela, nos casos de imunidade tributária, a norma jurídica de incidência não poderia descrever em sua hipótese os fatos, situações e pessoas abrangidos pela imunidade. Nesse sentido pronunciaram-se nomes tais quais Rubens Gomes de Souza,⁴⁹ Amílcar de Araújo Falcão⁵⁰ e José Souto Maior Borges.⁵¹

A propósito dessa concepção, retomamos o que dissemos anteriormente, quando deixamos consignado que a incidência

⁴⁹ "Uma hipótese especial de não-incidência é a imunidade (...)" – *Compêndio de Legislação Tributária*, p. 97.

⁵⁰ "A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional" – *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, p. 59.

⁵¹ "A regra de imunidade, configura, desta sorte, hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada" – *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 218.

da norma jurídica tributária ocorre quando se realiza aquele fato descrito na hipótese de incidência da norma tributária como apto a gerar a obrigação tributária. Consignamos também que a não-incidência ocorre quando não há essa correspondência entre a hipótese descrita como apta a gerar a incidência e o evento ocorrido. Afirmamos, por fim, que a não incidência pode ocorrer em face da ausência de competência tributária, a qual pode ser implícita ou decorrente de delimitação expressa, pela imunidade tributária.

Nesse sentido, entendemos que a não-incidência é, sim, conseqüência da imunidade. Não obstante, a imunidade tributária define a competência e não atua diretamente sobre a conduta humana, de forma que essa é uma conseqüência indireta da imunidade. Assim, não obstante, concordamos com o raciocínio dos arautos dessa concepção, com Bernardo Ribeiro de Moraes,

não aceitamos a conceituação da imunidade tributária como uma não incidência constitucionalmente qualificada, visto que essa “não-incidência” nada mais é do que uma conseqüência ou efeito da imunidade tributária e não um elemento essencial para defini-la (vedando a tributação, a imunidade tributária não admite a lei tributária em questão e sem lei não há incidência fiscal).⁵²

5.2.6 Imunidade como direito subjetivo

Nesse sentido, a conseqüência da imunidade tributária é a geração de direito subjetivo aos seus destinatários de não serem tributados. Tal característica não passou despercebida a Regina Helena Costa: “Sob o aspecto material ou substancial (...) a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos

⁵² A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos, p. 31.

delimitados por essa norma constitucional exonerativa.”⁵³ No entanto, a autora formulou seu conceito de imunidade tributária fazendo referência expressa ao direito subjetivo dela decorrente:

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, no termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.⁵⁴

Em posição similar, para José Wilson Ferreira Sobrinho, a “imunidade configura precisamente um direito subjetivo na medida em que permite àquele que é imune, agir sem sofrer a imposição de gravame fiscal”,⁵⁵ Nesse sentido concluiu o autor:

O direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito da norma imunizante. Se o titular da competência tributária, durante o seu exercício, desrespeitar os limites jurídicos em que seu atuar é lícito e impuser um gravame fiscal ao imune, o direito público subjetivo de não ser tributado terá sido lesado. Esta lesão permitirá que o imune ingresse em juízo pleiteando a invalidade do tributo instituído em condições agressivas a um direito público subjetivo — não ser tributado enquanto imune.⁵⁶

Concordamos com o pensamento dos referidos autores. Entendemos que a imunidade tributária gera direito subjetivo de seu destinatário não ser tributado. Não obstante, consideramos que tal característica não compõe necessariamente o conceito de imunidade, pois sua existência é consequência indireta da imunidade tributária, a qual, reiteramos, compõe a norma de competência.⁵⁷

⁵³ *Imunidades Tributárias*, p. 53-54.

⁵⁴ *Id.*, *ibid.* Conforme veremos adiante, discordamos da autora quando faz referência às imunidades implícitas.

⁵⁵ *Imunidade Tributária*, p. 102.

⁵⁶ *Id.*, p. 103.

⁵⁷ A qual define as hipóteses nas quais poderá ser criada norma de incidência tributária.

Ainda, poderíamos afirmar que o direito subjetivo de não ser tributado decorre da ausência de competência, seja ela oriunda ou não da imunidade. E, em última instância, poderíamos afirmar que tal direito subjetivo é decorrente da não-incidência da norma tributária, seja ela ocasionada pela ausência de competência — pelo seu não exercício ou pela isenção.⁵⁸ Nem por isso a geração de direitos subjetivos é característica suficiente para compor a definição de tais fenômenos.

5.2.7 Imunidade tributária como norma de incompetência

De outras bandas, segundo parcela importante da doutrina pátria, a imunidade tributária é norma que define a incompetência das pessoas jurídicas para a criação de tributos. Nesse sentido, manifestou-se Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual imunidade tributárias consiste em:

uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁵⁹

Paulo de Barros Carvalho, lembrando a classificação de normas de estrutura e normas de comportamento, assinalou que “as manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, meta-proposições 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.”⁶⁰

⁵⁸ Conforme expusemos no Capítulo 4.

⁵⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 178.

⁶⁰ *Id.*, p. 179.

No mesmo sentido, tratando a imunidade tributária como regra de não-competência, pronunciou-se Misabel Abreu Machado Derzi:

Podemos fixar as imunidades como regra expressa da Constituição (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributarem certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.⁶¹

Verificamos, nas palavras de Derzi, seu posicionamento, segundo o qual a imunidade tributária decorre de regra expressa ou implícita. No mesmo sentido posicionou-se Regina Helena Costa:

Imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidos pelos contornos das regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, porque extraíveis de um ou mais princípios constitucionais. Sendo o reverso da atribuição de competência tributária, a vedação da possibilidade de imposição tributária em dada hipótese, mediante norma constitucional explícita ou implícita, implica, necessariamente, imunidade.⁶²

5.2.8 Imunidade, princípios constitucionais e isenção tributária

Como fundamento de sua posição, segundo a qual as imunidades podem ser implícitas, Regina Helena Costa — na esteira de Misabel Derzi⁶³ — alegou que existem imunidades tributárias logicamente dedutíveis de princípios constitucionais, de forma que, “em relação a tais hipóteses, ainda que não

⁶¹ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 16.

⁶² *Imunidades Tributárias*, p. 54.

⁶³ “convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis, como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição. É o caso das pessoas estatais e das entidades de educação e de assistência social sem finalidade lucrativa, por exemplo” – Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 227.

existisse norma expressa de proibição, as imunidades seriam extraídas de diretrizes fixadas pela própria Constituição. É o caso, por exemplo, da imunidade recíproca, haurida da conjugação dos princípios federativo e da autonomia municipal.”⁶⁴

Nossa opinião possui sentido diverso. Como já mencionamos, os princípios constitucionais, ao lado das normas de competência tributária delimitam o poder tributário do Estado. Não obstante, como se verá no item seguinte, a natureza e o mecanismo através do qual tais espécies normativas atuam no interior do sistema jurídico, são diversos.

Entendemos que a imunidade tributária expressa na alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, denominada de imunidade recíproca, concretiza o princípio da federação e o princípio da autonomia municipal.⁶⁵ Não obstante, o fenômeno da imunidade decorre exatamente dessa concretização expressa e rígida, a qual ocorre através de enunciados jurídicos que compõem a norma de competência tributária. Se não constasse expressamente da Constituição a vedação à cobrança de tais tributos entre as unidades da federação, não se falaria em imunidade tributária, mas na não-incidência decorrente de princípio constitucional.⁶⁶

Em nossa opinião, a imunidade decorre de enunciados jurídicos expressos que compõem a norma de competência tributária. Afinal, retomando o que consignamos no capítulo

⁶⁴ *Imunidades Tributárias*, p. 52.

⁶⁵ “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.”

⁶⁶ O mesmo se diga com relação ao princípio da capacidade contributiva com relação ao Imposto de Renda. Tal princípio impõe que as pessoas físicas que não obtiverem renda suficiente para suportar tal tributação não serão obrigadas a fazê-lo. Não existe regra constitucional específica a respeito do tema, de forma que a concretização de tal princípio dá-se através da previsão legal expressa de que as pessoas físicas cuja renda for inferior a determinada quantia específica serão isentas de Imposto de Renda. Assim, tal enunciado normativo concretiza o princípio constitucional da capacidade contributiva. Se não houvesse tal enunciado expresso, não se falaria em isenção, tampouco em imunidade — que é fenômeno diverso.

anterior, “nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica, em sua integridade existencial.”⁶⁷

Assim, a norma de competência também é formada por diversos dispositivos legais, os quais não constam necessariamente do mesmo artigo, capítulo ou seção da Constituição. Se a imunidade tributária só possui sentido em face da norma que atribui competência tributária, a imunidade efetivamente não configura regra autônoma. Por essa razão, seguindo o mesmo modelo que adotamos para explicar a isenção tributária, entendemos que a imunidade decorre da qualificação expressa pela própria norma de competência tributária acerca de determinados fatos, pessoas e bens, os quais seriam passíveis de tributação não fossem os enunciados normativos que prevêm tal qualificação.

A comparação entre a fenomenologia da isenção e da imunidade, nos termos por nós defendidos, foi claramente exposta por Misabel Abreu Machado Derzi.⁶⁸

Ora, a norma isencional — e é irrelevante que seja criada, simultaneamente, na lei que institui o tributo, ou em outra, posterior — uma vez posta, atuará na norma de tributação, reduzindo-lhe o campo de incidência. A atuação é logicamente concomitante e não sucessiva, no tempo. Assim também a imunidade — e é irrelevante que venha consagrada em texto constitucional originário ou derivado, por emenda ou revisão — delimita, demarca, reduzindo a norma atributiva de poder tributário, de forma lógica

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 233-234.

⁶⁸ Com a ressalva de que entendemos que tanto a isenção quanto a imunidade não conformam norma jurídica autônoma.

e não sucessiva, no tempo. Em um e outro instituto, os fenômenos de mutilação parcial, subtração, redução ou restrição são o ponto analógico de ligação.⁶⁹

Em sentido próximo encontra-se a passagem de Regina Helena Costa:

a norma imunizante atua simultaneamente com as demais normas que demarcam a competência tributária. Todas são regras de estrutura e alocam-se no plano constitucional; destarte, a norma imunizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência.⁷⁰

Não comungamos, entretanto, do entendimento da autora quanto à caracterização da imunidade como norma que ataca a norma de competência. Entendemos que, segundo o raciocínio que desenvolvemos a propósito da isenção tributária, a análise do mecanismo por meio do qual se concretiza a imunidade tributária deve observar o princípio da *simultaneidade da dinâmica normativa*.⁷¹

Nesse sentido próximo, encontramos a opinião de Helenilson Cunha Pontes:

O enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência tributária simplesmente porque surge após a consideração de todas as condições normativas pressupostas no Texto Constitucional para o exercício do poder de instituir e exigir tributos, do qual os textos imunizantes são apenas uma espécie. Vale dizer, a norma de competência tributária é o resultado da consideração, pelo intérprete do direito, de todas as condições previstas, em sua maioria, no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos.⁷²

Outro conceito que nos parece interessante é aquele trazido por Clélio Chiesa, o qual não faz referência à imunidade

⁶⁹ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 174.

⁷⁰ *Imunidades Tributárias*, p. 45.

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 489.

⁷² *Imunidades Tributárias*, p. 593.

como norma autônoma. Segundo o autor, as imunidades tributárias “constituem hipóteses de afastamento da tributação, previstas no Texto Constitucional, que estabelecem a incompetência das pessoas políticas tributarem certos fatos, situações ou pessoas, as quais podem revelar a consolidação de um princípio ou não, mas que, de qualquer forma, com eles não se confundem.”⁷³

Nessa esteira, preciso e abrangente é o conceito defendido por Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

As imunidades tributárias definem uma área textualmente subtraída à competência legislativa (em matéria tributária) das pessoas constitucionais; é dizer, elas não têm competência para editar leis que instituam tributos sobre fatos, pessoas ou bens imunizados, subtraídos à tributação. Deveras — ao traçar a competência tributária —, o constituinte edita disposições que contêm regras positivas, atributivas de competência e, simultaneamente, as que contêm regras negativas da atribuição de competência. Logo, a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição que, explicitamente, prevê a impossibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação.⁷⁴

De maneira não muito diferente, poderíamos conceituar imunidade tributária como o conjunto de enunciados normativos que compõem a norma de competência e colaboram na delimitação do poder tributário do Estado através da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens em relação aos quais o legislador é impedido de tributar.

Nesse sentido, com Misabel Abreu Machado Derzi, entendemos lícito afirmar que:

1. A imunidade é sempre norma constitucional, denegatória de poder tributário (...);

⁷³ *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*, p. 99.

⁷⁴ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 12.

2. a norma de competência, constitucionalmente posta, resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – imunidades;
3. as imunidades são endógenas em relação às normas atributivas de poder tributário, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para lhes reduzir o âmbito de abrangência;
4. são negações parciais, um nonsense, se analisadas isoladamente;
5. não se confundem com a incompetência deduzida ou inferida, da qual também resultam direitos para os contribuintes, tão eficazes e atuantes quanto aqueles expressos nas próprias imunidades;
6. distinguem-se das isenções, que se dão no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar, guardando com elas apenas o ponto analógico de que também são negações parciais;
7. não se confundem com os princípios jurídicos.⁷⁵

Consignadas tais considerações acerca da imunidade tributária, passemos à breve análise dos princípios jurídicos, a fim de verificarmos o mecanismo por meio do qual esta espécie normativa colabora na delimitação do poder impositivo do Estado.

5.3 Princípios constitucionais

Vimos no item anterior que as imunidades tributárias decorrem de enunciados normativos os quais compõem a norma de competência tributária, de forma a qualificar expressamente determinados fatos, pessoas e bens que não são objetos de exação. Verificamos também que, ao lado das imunidades tributárias, também os princípios são normas constitucionais que delimitam o poder tributário do Estado.⁷⁶

⁷⁵ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 16.

⁷⁶ Entendimento diverso possui Marco Aurélio Greco, que assim se manifestou: “fundamental ter presente que limitações constitucionais não se confundem com princípios constitucionais. Neste ponto, aliás, o próprio Texto maior é explícito ao separar estas duas categorias em Seções distintas dentro do capítulo do Sistema Tributário. Mais do que uma simples distinção de taxionomia, existe uma diferença substancial entre princípios e limitações. Ambos têm por objeto o poder de tributar e ambos dispõem sobre o seu exercício. Embora o objeto de ambos seja o mesmo (= poder de tributar) dispõem sobre ele de modo diametralmente oposto. Os princípios veiculam diretrizes positivas a serem atendidas no exercício do poder de tributar, indicando um caminho a ser seguido pelo legislador ou pelo aplicador do Direito. Como diretrizes positivas, apontam algo desejado

Não obstante nossa opinião, já exposta, segundo a qual as imunidades tributárias diferenciam-se dos princípios jurídicos, alguns autores, como Márcio Pestana e Bernardo Ribeiro de Moraes, possuem pensamento diverso.⁷⁷ Eis o que enunciou este último autor:

Tal qual colocada na Constituição de 1988, artigo 150, VI, a imunidade tributária apresenta-se como um princípio constitucional, que complementa os demais constantes da Seção II do capítulo I do Título VI (“Das Limitações do Poder de Tributar”) (...)

Assim, a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do país. Ao lado da busca de recursos públicos para o Estado (finalidade fiscal), a Constituição assegura certos valores sociais e preceitos básicos do regime político (finalidade extrafiscal).⁷⁸

Assim, o que pretendemos no presente item é proceder à análise do conceito de princípio jurídico a fim de verificar quais das suas características demonstram diversidade de natureza entre as imunidades e os princípios.

5.3.1 Princípio

Com esse escopo, iniciemos nossa trajetória pela análise da noção de *princípio*. Nessa trilha, o primeiro passo pode ser dado com Miguel Reale:

pelo ordenamento e que o Constituinte quer ver alcançado. As limitações (como seu próprio nome diz) têm função negativa condicionando o exercício do poder de tributar e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o Constituinte quer ver não-atingido ou protegido. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, a [SIC] limitações nos dizem por onde não seguir (sic)” – *Imunidade Tributária*, p. 710. Discordamos de tal entendimento, pois consideramos que existem princípios, como o da capacidade contributiva e da anterioridade que indicam vedações (diretrizes negativas) ao legislador, da mesma forma que existem limitações (imunidades) que nada mais fazem do que concretizar um ou mais princípios constitucionais — o objetivo e a diretriz da imunidade recíproca é o mesmo do princípio federativo e do princípio da autonomia municipal.

⁷⁷ O Princípio da Imunidade Tributária, p. 344.

⁷⁸ A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos, p. 21.

Quando se enuncia um juízo, que não seja por si evidente, há sempre a possibilidade de reduzi-lo a outro mais simples ainda, o qual, por sua vez, poderá permitir a busca de outro juízo que nos assegure a certeza do enunciado, por ser evidente, impondo-se como presença imediata ao espírito. Quando o nosso pensamento opera essa redução certificadora, até atingir juízos que não possam ser reduzidos a outros, dizemos que atingimos princípios. Princípios são, pois, verdades ou juízos fundamentais, que servem de alicerce ou de garantia de certeza a um conjunto de juízos, ordenados em um sistema de conceitos relativos a dada porção da realidade. Às vezes também se denominam princípios certas proposições que, apesar de não serem evidentes ou resultantes de evidências, são assumidas como fundantes da validade de um sistema particular de conhecimentos, como seus pressupostos necessários.⁷⁹

Após verificar sua utilização em várias áreas do conhecimento, Ruy Espíndola concluiu que “a idéia de princípio ou sua conceituação, seja lá qual for o campo do saber que se tenha em mente, designa a estruturação de um sistema de idéias, pensamentos ou normas por uma idéia mestra, por um pensamento chave, por uma baliza normativa, donde todas as demais idéias, pensamentos ou normas derivam, se reconduzem e/ou se subordinam.”⁸⁰

5.3.2 Princípio jurídico

Nesse sentido, o vocábulo *princípio* adicionado do qualificativo *jurídico* ou *do Direito* é utilizado pela doutrina no mundo do *dever-ser* como pressuposto, estrutura, alicerce e/ou garantia de todo o sistema de normas que compõem o Direito Positivo.

O conceito de princípio jurídico adotado pela maioria dos doutrinadores não diverge de tal idéia. Vejamos o pensamento de Norberto Bobbio:

⁷⁹ *Filosofia do Direito*, p. 60.

⁸⁰ *Conceito de Princípios Constitucionais*, p. 53.

Os princípios gerais são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. A palavra princípio leva a engano, tanto que é velha a questão entre os juristas se os princípios gerais são normas. Para mim não há dúvida: os princípios gerais são normas como todas as outras. E esta é também a tese sustentada por Crisafulli. Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê por que não devam ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não regulamentado: mas então servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas. E por que não deveriam ser normas?⁸¹

Em solo doméstico, salientando a supremacia dos princípios dentro do ordenamento jurídico, Roque Antônio Carrazza expôs que “princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.”⁸² No mesmo sentido é a clássica lição de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, 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.⁸³

⁸¹ *Teoria do Ordenamento Jurídico*, p. 158-159.

⁸² *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 31.

⁸³ *Curso de Direito Administrativo*, p. 629-630.

Ao tratar dos princípios constitucionais, Carmem Lúcia Antunes Rocha fez referência à noção de valores e à necessidade de coerência no sistema jurídico:

Os princípios constitucionais são os conteúdos intelectivos dos valores superiores adotados em dada sociedade política, materializados e formalizados juridicamente para produzir uma regulação política no Estado. Aqueles valores superiores encarnam-se nos princípios que formam a própria essência do sistema constitucional, dotando-o, assim, para cumprimento de suas funções, de normatividade jurídica. A sua opção ético-social antecede a sua caracterização normativo-jurídica. Quanto mais coerência guardar a principiologia constitucional com aquela opção, mais legítimo será o sistema jurídico e melhores condições de ter efetividade jurídica e social.⁸⁴

5.3.3 Princípios expressos e princípios implícitos

Com relação à necessidade de consagração expressa de um princípio, Marçal Justen Filho bem ilustrou o entendimento da doutrina: “A nós parece, também, irrelevante ser ou não expresso o princípio. À medida que o exame do Direito Positivo só pode conduzir à pressuposição da existência do princípio, o único resultado a que nós poderíamos chegar seria o de que a ignorância ou a postergação do princípio materializaria infringência às normas das quais se extrai o princípio — ou seja, caracterizar-se-ia desmerecimento do sistema, violação ao ordenamento.”⁸⁵

Na mesma esteira, Carlos Ari Sundfeld ponderou que: “Os princípios implícitos são tão importantes quanto os explícitos; constituem como estes, verdadeiras normas jurídicas. Por isso, desconhecê-los é tão grave quanto desconsiderar quaisquer outros princípios.”⁸⁶

⁸⁴ *Princípios Constitucionais da Administração pública*, p. 23.

⁸⁵ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 33.

⁸⁶ *Fundamentos de Direito Público*, p. 149.

Inscritas tais considerações, lembrando que as imunidades tributárias são trazidas por enunciados normativos que compõem as regras de competência tributária, podemos passar à análise das principais características dos princípios jurídicos, que os diferenciam das regras. Afinal, se ambos são espécies de *norma jurídica*, possuem características gerais idênticas — mormente no que se refere à sua normatividade; de outro lado, por serem espécies diversas, possuem também propriedades próprias, que diferem uns de outros.

5.3.4 Características

Na esteira do estudo procedido por Walter Claudius Rothenburg, passemos a analisar as características dos princípios jurídicos que os separam das regras jurídicas.⁸⁷

Em primeiro lugar devemos mencionar que os princípios possuem hierarquia axiológica superior às normas, pois aqueles revelam valores adotados pelo ordenamento jurídico. Os princípios funcionam como limite e conteúdo do ato (ou norma inferior) ao qual são aplicados, enquanto as regras operam apenas como limite. O conteúdo trazido pelo princípio é revelado pela proximidade entre tal espécie normativa e a própria idéia de direito e de justiça. Nesse sentido, relaciona-se a teoria dos princípios com a teoria dos valores.⁸⁸

Denise Stumm teceu importante consideração acerca dos valores inseridos no ordenamento sob a forma de princípios:

O sistema jurídico possui uma ordem de valores que o norteia, incumbindo-lhe, como função, protegê-la. O valor em si constitui uma abstração em que a especificidade de seu conteúdo apresenta-se fluida. Constitui apenas uma idéia de Direito. Ao tornar-se

⁸⁷ *Princípios Constitucionais*, p. 88.

⁸⁸ Com a diferença de que os valores encontram-se no plano axiológico enquanto os princípios encontram-se no plano deontológico (normativo).

princípio, o valor assume um grau de concretização maior. A densidade da proposição jurídica, que contém o princípio geral, já permite visualizar a previsão e a consequência jurídica.⁸⁹

Nessa esteira, é importante consignarmos que os princípios são classificados entre as normas de estrutura do sistema jurídico.⁹⁰ Conforme mencionamos anteriormente, é sobretudo essa espécie de norma que fornece a estrutura e garante a unidade e coerência do sistema jurídico. Dentre as normas de estrutura, as regras determinam os limites, enquanto os princípios, em face de seu conteúdo axiológico, determinam os limites e o conteúdo das normas inferiores.⁹¹ É o que explicou Floriano Marques Neto:

Quer nos parecer inquestionável, no ponto em que se situa o debate jurídico contemporâneo, que qualquer sistema jurídico se sustenta por sobre um conjunto de princípios. Assim não fosse, tornar-se-ia impossível trabalhar com a idéia de sistema jurídico (...). Sendo assim, e partindo da concepção sistêmica apresentada por Canaris, podemos afirmar que um sistema jurídico não pode prescindir de tais “bitolas eleitas”. E estas bitolas, estes padrões de referência que conformam o sistema, são justamente os princípios jurídicos, bases axiológicas estruturantes, positivadas ou não, que delimitam e dotam de racionalidade sistêmica um determinado ordenamento jurídico.⁹²

⁸⁹ *Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*, p. 38.

⁹⁰ Conforme analisamos no item 3.3, as normas jurídicas podem ser classificadas em normas de estrutura e normas de conduta. O que consignamos neste momento é que as normas de estrutura podem ser da espécie regra ou princípio.

⁹¹ Paulo de Barros Carvalho distingue entre os princípios aqueles que se referem a valores e aqueles que consistem em limites objetivos. Estes últimos são postos para atingir certas metas, certos fins que são representados pelos valores inseridos no ordenamento sob a forma de princípios. Segundo o autor, o termo princípio possui quatro diferentes acepções: “a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores inseridos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma” – *Curso de Direito Tributário*, p. 142-144. A propósito dessa afirmação, consideramos que existem princípios mais ou menos gerais, de forma que estes concretizam aqueles, os quais se vinculam mais proximamente a conteúdos axiológicos. É o caso, por exemplo, dos princípios da anterioridade, irretroatividade e legalidade, os quais concretizam o princípio da segurança jurídica. De qualquer forma, inegável é a existência de certo conteúdo axiológico em todos eles.

⁹² *O Conflito entre Princípios Constitucionais: Breves Apontamentos para sua Solução*, p. 40.

Como apontou Walter Rothenburg, os princípios, na visão sistêmica do Direito, exercem uma função não apenas de ordem formal — concatenação lógica — mas também de ordem material — significado, sentido e harmonização/convivência dos conteúdos normativos.⁹³ Assim, a diferença, neste ponto, é que os princípios, além de garantir a unidade e coerência formal dos elementos do sistema — todas as normas — possuem função de ordem material, ou seja, determinam o conteúdo integral dos elementos do sistema. Não por outro motivo Celso Antônio Bandeira de Mello foi claro ao enunciar que:

violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.⁹⁴

No mesmo sentido, para Marçal Justen Filho, “violar uma norma é até conduta prevista pela própria norma. Infirmar um princípio é influenciar todo o sistema, afetar sua estrutura, pôr em risco sua harmonia e existência; fraudar o disposto em uma Constituição (que visou assegurar, por sua rigidez, a manutenção daquela estrutura)”.⁹⁵

Seguindo nosso caminho, de acordo com Walter Rothenburg, outra diferença existente entre regras e princípios refere-se ao mais elevado grau de abstração de que estes são dotados, o que não significa impossibilidade de determinação.⁹⁶ A menor *densidade normativa* dos princípios não os impede de

⁹³ *Princípios Constitucionais*, p. 53.

⁹⁴ *Curso de Direito Administrativo*, p. 630.

⁹⁵ *O Imposto sobre Serviços na Constituição*, p. 36.

⁹⁶ *Princípios Constitucionais*, p. 88.

serem aplicados diretamente ao caso concreto.⁹⁷ Não obstante, podem eles ser integrados pela interpretação/aplicação e através de outras regras ou mesmo decisões judiciais. A vagueza da qual são os princípios dotados decorre de sua enunciação larga e aberta, apta a albergar uma vasta gama de situações contempladas pelo ordenamento jurídico. O caráter de generalidade dos princípios, nesse caso, corresponde a sua vagueza e diferencia-se da generalidade das regras.

A generalidade das regras decorre de que elas são criadas para regular um indeterminado número de atos ou fatos; já a generalidade dos princípios significa que eles existem para serem aplicados a todo e qualquer ato ou fato. A gama de situações jurídicas aptas a serem reguladas pelas regras é definida — ou, pelo menos, definível; já os princípios estão aptos a uma série indefinida de aplicações. E isso se deve a outra característica mencionada por Rothenburg, baseado em Robert Alexy, qual seja, a plasticidade.⁹⁸ Tal característica permite aos princípios se amoldarem às mais diferentes situações, conforme o contexto político e social.

Robert Alexy mencionou outra distinção entre regras e princípios, argumentando que, enquanto as regras são normalmente *razões definitivas*, os princípios são *razões prima facie*.⁹⁹ Ressaltou, porém, que os princípios podem funcionar como razões para atos concretos, porém nunca como razões definitivas, e que as regras podem, por vezes, atuar como razões para normas mais específicas.¹⁰⁰

⁹⁷ Densidade normativa é entendida aqui como o grau de capacidade de a norma jurídica incidir em um caso concreto de maneira direta, sem necessidade de mediação ou complementação por outras normas. Nesse sentido, e em harmonia do que expusemos acerca da dicotomia normas de estrutura e normas de conduta, os princípios jurídicos também possuem a função de regular a conduta humana.

⁹⁸ *Princípios Constitucionais*, p. 21.

⁹⁹ Razões para normas.

¹⁰⁰ *Teoría de los Derechos Fundamentales*, p. 103.

É importante ressaltar que essas características de abstração, generalidade e vagueza não tiram a força normativa dos princípios. Pelo contrário. Tais qualidades aumentam sua força, possibilitando a aplicação principiológica a um infinito grupo de situações.

Tal análise é imperiosa, pois permite a verificação de que a estrutura da norma-regra configura-se segundo um modelo rígido — criado para incidir sobre casos concretos determinados, ou determináveis. Já os princípios possuem caráter maleável, ou seja, apto a adaptar-se às mais diferentes situações concretas possíveis.

Outro importante aspecto de distinção entre regras e princípios, conectado com aqueles já anunciados e trazidos por Robert Alexy, refere-se à qualificação dos princípios como *mandamentos de otimização*. Como bem analisou o citado autor:

El punto decisivo para la distinción entre reglas e principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas e reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandados de optimización, que están caracterizados por el echo de que pueden ser cumplidos en diferente grado y la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de la posibilidad jurídica es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas o no. Si una regla es valida, entonces de hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas e principios es cualitativa y no de grado.¹⁰¹

No mesmo sentido, J. J. Gomes Canotilho, ao traçar um contraponto entre regra e princípio, anotou que: “Princípios são normas que exigem a realização de algo, da melhor forma

¹⁰¹ Id., p. 86-87.

possível, de acordo com as possibilidades fácticas e jurídicas. Os princípios não proibem, permitem ou exigem algo em termos de ‘tudo ou nada’; impõem a otimização de um direito ou um bem jurídico, tendo em conta a ‘reserva do possível’, fáctica ou jurídica.”¹⁰²

Ainda, com Rothenburg, podemos ressaltar outro aspecto que diferencia regras e princípios.¹⁰³ Trata-se da dimensão peso e importância da qual são dotados os princípios. Tal característica dos princípios é importante e imprescindível para a resolução dos casos de conflito ou colisão entre dois princípios. A incidência de uma regra jurídica implica a exclusão das demais: se duas regras são conflitantes na regulação de um caso concreto, obrigatoriamente deverá ser inserida em uma delas uma cláusula de exceção ou uma delas terá de ser expelida do sistema — segundo os critérios de hierarquia, especialidade ou temporariedade. A essa característica das regras, Ronald Dworkin¹⁰⁴ denominou regime do “tudo ou nada”; ou seja, as regras são normas que somente podem ser cumpridas ou não — faz-se exatamente o que elas exigem, nem mais nem menos. Por outro lado, os princípios possuem a dimensão peso e importância, de maneira que, em caso de colisão entre princípios,

uno de los dos principios tiene que ceder ante el otro. Pero, esto no significa declarar inválido al principio desplazado ni que en el principio desplazado haya que introducir una cláusula de excepción. Más bien lo que sucede es que, bajo ciertas circunstancias uno de los principios precede al otro. Bajo otras circunstancias, la cuestión de la precedencia puede ser solucionada de manera inversa. Esto es lo que se quiere decir cuando se

¹⁰² Segundo Canotilho, “regras são normas que, verificados determinados pressupostos, exigem, proibem ou permitem algo em termos definitivos, sem qualquer exceção (direito definitivo)” – *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição*, p. 544-545.

¹⁰³ *Princípios Constitucionais*, p. 88.

¹⁰⁴ Apud ROTHENBURG, Walter. *Princípios Constitucionais*, p. 88.

afirma que en los casos concretos los principios tienen diferente peso y que prima el principio con mayor peso. Los conflictos de reglas se llevan a cabo en la dimensión de la validez; la colisión de principios — como sólo pueden encontrar en colisión de principios válidos — tiene lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso.¹⁰⁵

5.3.5 Princípios constitucionais e imunidades tributárias

Nesses termos, considerando as características que a moderna doutrina atribui aos princípios jurídicos — hierarquia superior, forte carga axiológica, abstração, generalidade, vagueza, maleabilidade, função de servir como mandamentos de otimização, possibilidade de colisão a ser resolvida pelo método da ponderação segundo a dimensão peso e importância —, em oposição às características das regras, podemos concluir que os princípios jurídicos também colaboram na delimitação do poder tributário do Estado, mas possuem natureza diversa das imunidades. Nesse sentido se manifestou Celso Ribeiro Bastos:

De um prisma muito amplo, os referidos princípios constituem limitações ao poder tributante. No entretanto, têm eles algumas marcas que os distinguem das vedações propriamente ditas. Os princípios têm um caráter genérico, amplo, que se volta mais a fixar parâmetros para a instituição e cobrança dos demais tributos. Definem, na verdade, circunstâncias e critérios que a podem tornar inconstitucional. Já as vedações consagram autênticas imunidades, o que significa dizer que subtraem atos, pessoas ou coisas à força tributante do Estado.¹⁰⁶

Misabel Abreu Machado Derzi também operou a seguinte distinção:

os princípios limitam o poder de tributar porque subordinam o exercício válido e eficiente da competência a critérios e requisitos; as imunidades, (que só ganham sentido em razão dos princípios que as inspiram) limitam-no, porque reduzem a extensão das

¹⁰⁵ ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*, p. 89.

¹⁰⁶ *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, p. 131.

normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência.¹⁰⁷

Na mesma esteira, Regina Helena Costa enunciou:

Embora as imunidades possuam, dentre seus fundamentos, valores e princípios constitucionalmente prestigiados, estes com elas não se confundem.

Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas.¹⁰⁸

Não obstante tal enunciado, a autora, em momento posterior, defendeu a existência de um princípio o qual fundamenta todas as imunidades tributárias. Nas palavras da autora: “São, sim, as imunidades, aplicações de um princípio, que podemos batizar de princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação.”¹⁰⁹ No mesmo sentido, para José Souto Maior Borges “a imunidade tributária é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária”;¹¹⁰ e para Bernardo Ribeiro de Moraes “a imunidade tributária é um Princípio Constitucional de Vedação de Instituir Imposto sobre certas pessoas, bens ou coisas.”¹¹¹

Ousamos discordar de tais opiniões. Não cremos que a imunidade tributária seja aplicação de um *princípio da não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação*, nem um princípio de exclusão ou vedação da competência tributária ou do poder tributário.¹¹²

¹⁰⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, p. 82.

¹⁰⁸ *Imunidades Tributárias*, p. 36.

¹⁰⁹ *Id.*, p. 39.

¹¹⁰ *Teoria Geral da Isenção Tributária*, p. 217.

¹¹¹ *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*, p. 22.

¹¹² Em nossa opinião, as imunidades tanto efetivamente concretizam, direta ou indiretamente, um ou mais princípios constitucionais, quanto colaboram na definição da competência tributária. Entretanto, tais características não configuram um princípio ou um valor autônomo, constante do ordenamento jurídico constitucional pátrio.

Em sentido diverso, para Márcio Pestana o “princípio da Imunidade Tributária é o feixe de valores jurídicos depositados na Constituição Federal, que permitem construir normas jurídicas que revelam a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituir tributos nas situações especificadas no texto constitucional.”¹¹³

Não obstante o referido autor utilizar a denominação princípio da imunidade tributária, entendemos que suas palavras não revelam entendimento tal. Pois ao referir que a imunidade tributária *é o feixe de valores*, o autor não revela o significado do princípio da imunidade, apenas menciona que a imunidade tributária possui fundamento em valores, os quais são consagrados pelo Direito Positivo através de princípios constitucionais. Nesse sentido poderíamos concordar com o autor, apesar de nossa dificuldade em entender seu pensamento.

Em nosso entendimento, as imunidades tributárias concretizam valores positivados através de princípios constitucionais específicos. Nesse sentido, cada uma das imunidades tributárias — enunciados normativos que compõem as regras de competência tributária — é expressão rígida, direta e específica de um princípio constitucional que se torna concretizado não apenas pela imunidade tributária, mas por numerosas regras que nele encontram fundamento material. Exemplo disso é o caso da já mencionada imunidade recíproca, a qual concretiza o princípio federativo e o princípio da autonomia municipal sem, no entanto, exaurir seu alcance.

Nesse sentido pronunciou-se Denise Lucena Rodrigues: “Ao adentrar-se no contexto histórico-político-social que originou os casos atuais de imunidade, observar-se-á toda uma justificativa específica para cada um.”¹¹⁴

¹¹³ *O Princípio da Imunidade Tributária*, p. 62.

¹¹⁴ *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*, p. 47.

Como dissemos acima, a afirmação de que existiria um princípio implícito que fundamenta a delimitação do poder tributário do Estado por enunciados normativos que compõem a regra de competência tributária não nos parece adequada. Pois, com Carlos Ari Sundfeld, entendemos que o ato de *descobrimiento* dos princípios implícitos no ordenamento jurídico deve ser plenamente balizado. Nas palavras do autor: “Fundamental notar que todos os princípios jurídicos, inclusive os implícitos, têm sede direta no ordenamento jurídico. Não cabe ao jurista inventar ‘os seus princípios’, isto é, aqueles que gostaria de ver consagrados; o que faz, em relação aos princípios jurídicos implícitos, é sacá-los do ordenamento, não inseri-los nele.”¹¹⁵

5.3.5.1 Supremacia da Constituição e legalidade

Entendemos que o fundamento genérico das imunidades tributárias se encontra sobretudo no princípio da supremacia da Constituição e no princípio da legalidade — os quais determinam que a atividade legislativa de criação de normas de imposição tributária deve observar as normas constitucionais que definem a competência tributária.¹¹⁶

Ressaltamos, a fim de evitar dúvidas, que nossa visão, segundo a qual o fundamento genérico das imunidades tributárias pode ser encontrado em determinados princípios, não significa entendermos que a imunidade tributária é princípio constitucional. Pelo contrário, em nossa opinião, a imunidade tributária compõe regra jurídica que concretiza princípios outros existentes no ordenamento jurídico.¹¹⁷

¹¹⁵ *Fundamentos de Direito Público*, p. 149.

¹¹⁶ Considerando as características dos princípios jurídicos, em especial sua generalidade e maleabilidade, concordamos com Regina Helena Costa: “Certo é não ser prudente pretender apresentar uma lista taxativa de princípios com os quais as normas imunizantes se relacionam, pois tal tentativa encerraria elevado risco de equívoco científico” – *Imunidades Tributárias*, p. 121. Nesse sentido, entendemos que a imunidade decorre *especialmente* dos princípios que mencionamos, o que não impede, portanto, a influência de outros.

¹¹⁷ Entendemos que existem princípios mais ou menos gerais e com maior ou menor carga axiológica, de forma que um princípio mais específico pode concretizar outro princípio mais geral — como é o caso do princípio da capacidade contributiva, que concretiza o princípio da igualdade. Não obstante, esse não é o caso das imunidades tributárias, cuja estrutura normativa revela sua natureza de regra e não de princípio.

Além do fundamento genérico das imunidades tributárias, pensamos que existem princípios que servem como fundamento específico para cada espécie de imunidade. Nesse sentido, segundo Hugo de Brito Machado, “as imunidades tributárias são, em regra, expressões de princípios jurídicos albergados pela Constituição, expressa ou implicitamente,” de forma que “cada uma das imunidades enunciadas [do artigo 150, VI, ‘c’ da Constituição Federal] constitui expressão de um princípio jurídico, buscando sua efetividade.”¹¹⁸ Essas são também as palavras de Ives Gandra da Silva Martins: “As imunidades foram criadas, estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira.”¹¹⁹

No mesmo sentido também se posicionou Bernardo Ribeiro de Moraes: “a imunidade tributária constitui um instrumento político-constitucional, utilizado pelo legislador constituinte, para resguardar determinados princípios fundamentais do regime, na defesa da incolumidade de certos valores éticos, culturais, sociais e políticos, evitando que sobre certas pessoas, coisas ou bens, recaiam imposto.”¹²⁰

5.3.5.2 Capacidade contributiva

De outro lado, alguns doutrinadores defendem que o fundamento genérico da imunidade tributária seria a ausência de capacidade contributiva. Discordamos de tal tese, pois entendemos que nem sempre a ausência de capacidade contributiva é que fundamenta as imunidades tributárias.

¹¹⁸ Imunidades Tributárias, p. 39 e 40.

¹¹⁹ BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva, *Comentários à Constituição do Brasil*, p. 170.

¹²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*, p. 24.

Em nossa opinião, em alguns casos, a imunidade tributária concretiza o princípio da capacidade contributiva.¹²¹ Em outros, entretanto, exatamente a existência de capacidade contributiva é que justifica a imunidade tributária, especialmente nos casos de impostos reais e outras espécies tributárias.

Em sentido próximo pronunciou-se Luciano Amaro: “O fundamento das imunidades é a preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (...), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada pela situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não-tributabilidade das pessoas ou situações imunes.”¹²²

5.3.6 Princípios constitucionais, normas tributárias e imunidade

Considerando que os princípios constitucionais são dotados de abstração, vagueza, generalidade, maleabilidade e servem de razão para outras normas, sua influência na delimitação do poder tributário do Estado ocorre não apenas diretamente sobre o legislador infraconstitucional que cria a norma jurídica de imposição tributária. Pois, como verificamos, o princípio pode ser concretizado pela imunidade tributária, a qual atinge situações, fatos e pessoas especificamente definidas, em relação aos quais fica vedada a atividade tributária do Estado.

Sacha Calmon Navarro Coêlho assim se pronunciou acerca do tema:

Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador sob o guante dos juízes, zeladores que são do texto dirigente da Constituição. As

¹²¹ Hipótese de imunidade tributária como mecanismo de concretização do princípio da capacidade contributiva acontece, por exemplo, com relação à imunidade recíproca e imunidade das instituições de educação e assistência social em face do imposto de renda.

¹²² *Direito Tributário Brasileiro*, p. 149.

imunidades expressas dizem o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição (...).¹²³

De outro lado, como bem lembrou Misabel Abreu Machado Derzi, alguns princípios constitucionais podem servir como fundamento para a própria atividade tributária do Estado:

A rigor, os princípios, como mandamentos nucleares, como conceitos básicos ou alicerces do sistema jurídico, tanto inspiram as normas atributivas de poder, como aquelas imunitórias. Ora explicam o sentido e a função de uma imunidade, ora a distribuição do 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.¹²⁴

Nesses termos, podemos concluir que os princípios jurídicos são normas jurídicas com características específicas que os diferenciam das regras, como são as normas de competência tributária.

Enfim, entendemos lícito afirmar que a imunidade tributária, como fenômeno jurídico, encontra fundamento no princípio da supremacia da Constituição e no princípio da legalidade, e que cada uma das espécies de imunidade tributária concretiza determinados princípios constitucionais.

¹²³ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 157.

¹²⁴ A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993, p. 81. Em outra passagem, assim se pronunciou a autora: "os princípios, ao ditarem o sentido e a inteligibilidade do sistema, tanto podem inspirar uma imunidade, como, ao contrário, uma regra de confirmatória do poder tributário, assim como marcar as condições ou requisitos para o bom exercício da competência tributária, limitando ou expandindo o poder de tributar.

As normas de princípios tanto são alicerces:

a) de normas atributivas de poder (...);

b) de normas denegatórias de poder, como as imunidades (...);

c) como também de requisitos ao bom exercício (válido) da competência, a saber: legalidade, anterioridade, igualdade etc..." – Notas de atualização. In: BALEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 17.

5.4 A imunidade tributária na Constituição

Vimos em nossa trajetória alguns aspectos da transformação do Estado e da importância crescente da sociedade civil organizada na prestação de serviços de interesse público. Vimos as principais características da atividade tributária do Estado. Vimos os mecanismos jurídicos através dos quais a Constituição organiza e delimita tal atividade — através da outorga de competência tributária, dos princípios constitucionais e das imunidades.

Vejam agora, como último passo na aproximação da imunidade das entidades de educação e de assistência social, como as imunidades tributárias são tratadas pelo Texto Constitucional pátrio.

Para cumprir tal escopo, sob o impulso inicial do direito comparado, nossa última caminhada partirá da análise da origem e evolução da imunidade tributária, em especial no que se refere ao tratamento oferecido pelas Cartas Constitucionais brasileiras, até chegarmos ao texto de 1988. Após, adentrando o terreno constitucional vigente, teceremos considerações breves acerca das diversas modalidades de imunidade tributária existentes em nosso ordenamento. Ao cabo, poderemos bater à porta da imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social, a qual abriremos no capítulo seguinte.

5.4.1 Um fenômeno tipicamente brasileiro

Iniciando, pois, mais uma etapa de nosso percurso, insta consignarmos, com Regina Helena Costa, que não temos notícia acerca da existência de instituto semelhante no Direito Comparado. Segundo a autora: “examinando-se as Constituições estrangeiras verifica-se que as mesmas dedicam poucos ou mesmo nenhum dispositivo à matéria tributária, e que o entendimento

adotado é o de que a exoneração tributária, quando cabível, é assunto a ser tratado pelo legislador infraconstitucional, sob a forma de isenção.”¹²⁵

No mesmo sentido, consignou Denise Lucena Rodrigues: “Ao estudar as legislações de outros sistemas constata-se que a isenção é forma genérica de exoneração. Muito pouco se fala em imunidade e, quando o fazem, usam indistintamente o termo.”¹²⁶

Yoshiaki Ichihara, na busca por imunidades tributárias em Constituições estrangeiras, também “não (...) encontrou nenhuma com tratamento semelhante ao do Brasil.”¹²⁷

O mesmo resultado obteve Aliomar Baleeiro quando, ao tratar das fontes da imunidade recíproca, promoveu minuciosa análise da evolução do princípio federativo nos Estados Unidos da América, berço da Federação. Como informou Baleeiro, “em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da *reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities*”, de forma que sua aplicação naquele país é consequência da interpretação do princípio federativo firmada pela Suprema Corte Americana.¹²⁸

¹²⁵ *Imunidades Tributárias*, p. 24. Em nota de rodapé, a autora afirmou que assim ocorre nas Constituições da Itália (1947), Espanha (1978) e Portugal (1976). Já nas Constituições do Uruguai (1966, art. 5º) e do Chile (1981, art. 19, §6º) existe a previsão de exoneração tributária referente aos templos dedicados a cultos religiosos. Na Alemanha, continuou a autora, o Texto Constitucional de 1949 recepcionou, em seu art. 140, o art. 137, §5º da Constituição de Weimar (1919). Dessa forma, as sociedades religiosas são tidas como corporações de Direito Público, não sujeitas à tributação.

¹²⁶ *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*, p. 42.

¹²⁷ *Imunidades Tributárias*, p. 157. Segundo o autor, foram examinadas as Constituições de Portugal, Espanha, Itália e Estados Unidos da América, sendo que em nenhuma delas foi encontrado tratamento específico às imunidades semelhante àquele encontrado na Constituição do Brasil. Segundo o autor, na Constituição dos Estados Unidos da América, na seção 2, item 3, existe a referência: “e excluídos os índios não taxados” e na Constituição da República Italiana, no art. 20, ao tratar das entidades eclesiais, o texto menciona que: “não podem ser causa de especiais limitações legislativas, nem de especiais ônus fiscais (...)”; no art. 32 consta que “a lei não pode, em hipótese alguma, violar limites impostos pelo respeito à pessoa humana”.

¹²⁸ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 235.

Segundo o mesmo autor, também na Constituição argentina não há disposição expressa acerca da imunidade recíproca, de forma que, seguindo o exemplo americano, a interpretação jurisprudencial e doutrinária fundamenta a intributabilidade recíproca de entes políticos.¹²⁹

Não por outro motivo, Denise Lucena Rodrigues concluiu que a imunidade tributária, tal qual estudada pela doutrina pátria, “é um instituto tipicamente brasileiro”.¹³⁰

Não obstante concordarmos com tal assertiva, é importante consignarmos que nem sempre a imunidade tributária possuiu o significado atual.¹³¹

5.4.2 Um olhar na história

Conforme enunciou Ricardo Lobo Torres:

desde o colapso do feudalismo até o advento do Estado de Direito, as imunidades fiscais eram forma de limitação do poder da realeza e consistiam na impossibilidade absoluta de incidência tributária sobre o senhorio e a Igreja, em homenagem aos direitos imemoriais preexistentes à organização estatal e à transferência do poder fiscal daqueles estamentos para o rei.¹³²

Dessa forma, a imunidade tributária “no antigo regime era atributo dos direitos da Igreja e da nobreza, em nome da liberdade estamental preexistente”, sendo que essa situação alterou-se apenas após o surgimento do Estado de Direito.¹³³

Ainda nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

Com as grandes revoluções do século XVIII consolida-se o Estado Fiscal, configuração específica do Estado de Direito, e se transforma radicalmente o conceito de imunidade tributária. Deixa

¹²⁹ Id., p. 246.

¹³⁰ *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*, p. 42.

¹³¹ O tema foi tratado no Capítulo 2, quando analisamos o fim das fiscalidades periféricas da Igreja e da nobreza.

¹³² *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, p. 26.

¹³³ *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 128.

de ser forma de limitação do poder do Rei pela Igreja e pela nobreza para se 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.¹³⁴

Assim, podemos verificar que a configuração e o fundamento da imunidade tributária sofreram profunda transformação com o surgimento do Estado de Direito. A partir do momento em que o poder do Estado passou a ser delimitado por uma lei superior denominada Constituição, a imunidade tributária deixou de configurar mero privilégio concedido pelo Rei a determinados súditos (nobreza e clero). Sua existência passou a ser regulada nos termos especificados pela Constituição, de acordo com os valores por ela albergados.

Tiveram fim, portanto, os denominados *privilégios odiosos* dos quais se beneficiavam determinadas classes. Segundo Lobo Torres, “Odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menos que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-los (isenção) ou obter subvenções e incentivos, tudo em razão de discriminações pessoais, como sejam as circunstâncias de o beneficiário ser membro do clero ou da nobreza.”¹³⁵

Em solo pátrio, como demonstrou o multicitado autor, a Constituição de 1824 promoveu a extinção dos privilégios odiosos. Outra vez segundo Lobo Torres, “A Constituição de 1824 extinguiu os privilégios odiosos: ‘Ficam abolidos todos os privilégios que não forem essencial e inteiramente ligados aos cargos por utilidade pública’ (art. 179, item 16).”¹³⁶

E em outra passagem informou o mesmo autor: “A extinção da imunidade da nobreza no Brasil foi decretada na

¹³⁴ *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, p. 26.

¹³⁵ *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*, p. 129.

¹³⁶ *Id.*, *ibid.*

própria Constituição de 1824: ‘ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres’ (art. 179, item 15). A Igreja passou a sofrer incidências fiscais, sendo, entretanto, numerosas as leis concessivas de isenções para as mitras e os conventos.”¹³⁷

Assim, deixaram de ser admitidos pelo ordenamento constitucional pátrio os privilégios infundados. Nesse sentido, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto, ao tratar das imunidades no seu sentido atual, registraram que “não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.”¹³⁸

Como podemos verificar, os dispositivos constitucionais acima colacionados configuram concretização no campo tributário do princípio da isonomia. Não obstante o mérito de dispor claramente acerca da vedação de privilégios tributários, a Constituição de 1824 não contemplou hipóteses específicas de imunidade tributária;¹³⁹ mesmo porque, como anotou Yoshiaki Ichihara, não consta do Texto Constitucional de 1824 a atribuição exaustiva de competências (em relação a qual atuam os enunciados de imunidade).¹⁴⁰

¹³⁷ Id., p. 128.

¹³⁸ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 31.

¹³⁹ Podemos citar como exemplos de dispositivos relacionados à atividade tributária do Estado:

“Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Cívicos, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção dos seus haveres.

XVI. Ficam abolidos todos os Privilégios, que não forem essencial, e inteiramente ligados aos Cargos, por utilidade pública.

(...)

XXXI. A Constituição também garante os socorros públicos.

XXXII. A Instrução primária, é gratuita a todos os Cidadãos.”

¹⁴⁰ *Imunidades Tributárias*, p. 129. Informamos que a Constituição de 1824 assim dispunha:

“Art. 36. É privativa da Câmara de Deputados a iniciativa:

I – sobre impostos.”

5.4.3 Conceito jurídico-positivo de imunidade

Uma questão importante a ser mencionada, a propósito desse tema, refere-se ao significado atual da imunidade tributária. Nos termos já analisados, entendemos que a imunidade tributária decorre de enunciados normativos que compõem a norma de competência tributária de forma a qualificar determinados fatos, pessoas e bens em relações aos quais é vedada a atividade tributária do Estado. No entanto, alguns autores, como Ricardo Lobo Torres, entendem que a imunidade tributária significa a impossibilidade absoluta de tributação em face das liberdades preexistentes.¹⁴¹ Para o autor, tal como as imunidades surgiram como privilégios do clero e da nobreza, o instituto permanece como inviabilidade de tributação de determinadas pessoas e situações em face da preservação de direitos fundamentais. Nesse mesmo sentido, segundo Aurélio Pitanga Seixas Filho, as imunidades, no sentido adotado pela doutrina pátria, não passam de isenções em nível constitucional:

Realmente, tirante a sua localização na Carta Magna, o que torna mais difícil sua revogação, substancialmente não há distinção entre as isenções constitucionais, as concedidas por lei complementar e as isenções ordinárias, já que todas são concedidas em atenção ao mesmo motivo, isto é, relevante interesse público, interesse da sociedade, aferido pelos respectivos órgãos políticos, no Poder Legislativo.¹⁴²

Não obstante reconhecermos a possibilidade de defesa da tese, entendemos que, no cenário constitucional pátrio existe um mecanismo específico de delimitação positiva e rígida da competência tributária. E tal mecanismo é denominado imunidade tributária, que possui algumas semelhanças funcionais

¹⁴¹ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 57.

¹⁴² *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*, p. 63.

com a isenção, mas apresenta diversas diferenças estruturais, de forma que seu tratamento deve ser procedido de maneira própria e específica.

Entendemos ainda que, ao contrário de outros países, apenas a doutrina pátria denomina o mecanismo de delimitação da competência tributária pelo termo *imunidade*, porque tal mecanismo, como vimos, não é previsto pelos textos constitucionais de outros Estados.

De outro lado, entendemos que a defesa dos valores e direitos fundamentais em face da atividade tributária do Estado é cumprida pelos princípios constitucionais. Ao contrário das imunidades — que também desempenham tal função em casos específicos, através da delimitação da competência tributária — os princípios constitucionais, além de direcionar a atividade do legislador, como vimos, “funcionam como vetores, estabelecendo garantias ao contribuinte na interpretação e aplicação das normas tributárias”.¹⁴³ Nesse sentido, entendemos que são os princípios constitucionais os verdadeiros guardiões dos direitos fundamentais, inclusive em face da atividade tributária do Estado; e as imunidades tributárias constituem um mecanismo específico de concretização de alguns princípios constitucionais, através da delimitação da competência tributária nos termos já atrás mencionados.

5.4.4 A imunidade tributária nas Constituições brasileiras

Esse mecanismo específico de delimitação da competência tributária surgiu com a Carta de 1891. A primeira Constituição Republicana do Brasil trouxe a definição de competências tributárias e previu expressamente situações de intributabilidade, como a vedação de embaraço aos cultos e a imunidade

¹⁴³ CASTRO FILHO, Levy Pinto de. *Ensino Superior e Imunidade aos Impostos*, p. 43-44.

recíproca. Em seus artigos 9º, 10 e 11, a Constituição de 1891 trouxe a imunidade ao cenário constitucional pátrio.¹⁴⁴

A Constituição de 1934, entre outras previsões, manteve a imunidade a cultos religiosos e estendeu a imunidade recíproca também aos municípios.¹⁴⁵ A Carta de 1937 pouco tratou do tema, sendo que a imunidade recíproca somente foi adicionada ao texto pela Emenda Constitucional nº 9, de 1945.¹⁴⁶

¹⁴⁴ “Art 9º – É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos:

1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;

2º) sobre imóveis rurais e urbanos;

3º) sobre transmissão de propriedade;

4º) sobre indústrias e profissões.

§1º – Também compete exclusivamente aos Estados decretar:

1º) taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia;

2º) contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios.

§2º – É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§3º – Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

§4º – Fica salvo aos Estados o direito de estabelecerem linhas telegráficas entre os diversos pontos de seus territórios, entre estes e os de outros Estados, que se não acharem servidos por linhas federais, podendo a União desapropriá-las quando for de interesse geral.

Art 10 – É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

Art 11 – É vedado aos Estados, como à União:

1º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem;

2º) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

3º) prescrever leis retroativas.”

¹⁴⁵ “Art 11. É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, *ex officio* ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

(...)

Art 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;

VIII – tributar os combustíveis produzidos no País para motores de explosão;

IX – cobrar, sob qualquer denominação, impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem;

X – tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único. A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos.

Art 18. É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo o território nacional, ou que importem distinção em favor dos portos de uns contra os de outros Estados.”

¹⁴⁶ “Art 32. É vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

(...)

b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

c) tributar bens, rendas e serviços uns dos outros.

Parágrafo único. Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial.

Art 34. É vedado à União decretar impostos que não sejam uniformes em todo território nacional, ou que importem discriminação em favor dos portos de uns contra os de outros.”

Seguindo pelo caminho das Constituições brasileiras, a Carta de 1946 manteve a imunidade recíproca, ampliou a imunidade religiosa, estendendo-a aos templos de qualquer culto, e trouxe a imunidade de partidos políticos e de instituições de educação e de assistência social, além daquela referente ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros.¹⁴⁷

Em 1965, com a Emenda Constitucional nº 18, de 01.12.1965, realizou-se uma reforma tributária, sendo que foi inserida importante inovação no regime jurídico da imunidade das entidades de educação e de assistência social. Trata-se da cláusula “observados os requisitos fixados em lei complementar”, a qual não constava dos textos anteriores.¹⁴⁸

O texto de 1967 organizou de maneira minuciosa o sistema tributário e não trouxe grandes inovações com relação às imunidades tributárias. Entretanto, é importante assinalarmos que a cláusula que determinava a observância dos requisitos previstos em *lei complementar* foi alterada, de forma que na redação de 1967 constava a expressão “atendidos os requisitos

¹⁴⁷ “Art 15. Compete à União decretar impostos sobre:

(...)

§1º – São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

(...)

Art 31. À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

b) templos de qualquer culto e bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;

c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

¹⁴⁸ “Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – cobrar impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar;

d) o papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.”

fixados em lei”.¹⁴⁹ Entendemos que a alteração se deveu à inserção de outro dispositivo na Carta de 1967, o qual determinou que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais do poder tributário.¹⁵⁰

A Emenda nº 1 de 1969 repetiu o texto da Carta de 1967.

Em termos gerais, esse foi o tratamento que as Cartas Constitucionais brasileiras dispensaram à imunidade tributária. Vejamos, nesse momento, como a imunidade tributária é tratada pela Constituição de 1988.

Antes de iniciarmos nossa breve análise dos dispositivos que tratam da imunidade na Carta Constitucional de 1988, é importante ressaltarmos que em nenhum momento o Texto Constitucional utilizou o termo *imunidade*. Como salientou Regina Helena Costa:¹⁵¹

¹⁴⁹ “Art 19. Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar:

(...)

§1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.

Art 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – criar imposto sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;
- d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§1º O disposto na letra a do nº III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou delas decorrentes; não se estende, porém, aos serviços públicos concedidos, cujo tratamento tributário é estabelecido pelo poder concedente no que se refere aos tributos de sua competência, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§2º A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais.

Art 21. É vedado:

- I – a União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, e que importe distinção ou preferência em relação a determinado Estado ou Município;
- II – à União tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e Municípios, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes;
- III – aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens de qualquer natureza, em razão da sua procedência ou do seu destino.”

¹⁵⁰ “Art 19. (...)”

§1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.”

¹⁵¹ *Imunidades Tributárias*, p. 42.

em nenhuma passagem a Lei Maior contempla o termo “imunidade”, utilizando-se da expressão “é vedado (...) instituir impostos sobre” quando elenca imunidades genéricas (art. 150, VI), reiterando, insistentemente, a expressão “o imposto (...) não incidirá” em várias hipóteses de imunidades específicas e também fazendo referência impropriamente à isenção no que tange a impostos e contribuições. No que concerne às taxas a Lei Maior prefere referir-se à gratuidade do serviço.¹⁵²

Novamente relembremos a lição de que a norma é criada pelo jurista a partir dos textos legais, os quais podem ou não se encontrar dispostos no mesmo artigo e na mesma lei. Com relação às imunidades tributárias, podemos perceber que os enunciados que as prevêm estão distribuídos por todo o Texto Constitucional.

5.4.5 A imunidade tributária na Constituição Federal de 1988

Feitas essas considerações, para termos um panorama geral da imunidade tributária na Constituição de 1988, insta consignarmos o movimento doutrinário em direção ao reconhecimento de que imunidade tributária atinge todas as espécies de tributos. É que, segundo a opinião de alguns, a imunidade tributária atingiria apenas os impostos. No entanto, devemos analisar com cuidado o tema.

A primeira questão refere-se à discussão acerca de quais tributos se encontram abrangidos pela imunidade tributária prevista pelo artigo 150, VI, da Constituição Federal. Nesse caso, como o próprio Texto Constitucional aduz, a imunidade refere-se apenas a impostos. Assim, quando alguns autores defendem que a imunidade atinge apenas impostos, devemos

¹⁵² Segundo a autora, são hipóteses de imunidades específicas: art. 153, §3º, III e §4º; art. 155, §2º, X, “a”, “b” e “c”, e 3º; art. 156, II, *in fine*, e §2º, I; são hipóteses de “isenções constitucionais”: Arts. 184, §5º, e 195, §7º; e são hipóteses de imunidade as taxas: art. 5º, XXXIV, “a” e “b”, LXXVII e LXXVIII; art. 206, §1º; art. 208, I; e art. 230, §2º – COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias*, p. 42.

ter o cuidado de verificar se a assertiva refere-se às imunidades em geral — de forma que apenas são imunidades aquelas hipóteses constantes do artigo 150, VI, da Constituição Federal; ou se a assertiva diz respeito apenas às hipóteses do artigo 150, VI, da Constituição, nas quais os tributos envolvidos são apenas os impostos.

Nesse sentido, alguns autores, como Bernardo Ribeiro de Moraes, efetivamente defendem a existência exclusiva da imunidade tributária referente a impostos (hipóteses do artigo 150, VI).¹⁵³ De outro lado, entendemos que, além das hipóteses previstas pelo artigo 150, VI, existem diversas outras previsões de imunidade tributária no Texto Constitucional pátrio.¹⁵⁴

Portanto, considerando entendermos que as imunidades tributárias podem ser específicas a determinado tributo ou genéricas, podemos afirmar que as imunidades do artigo 150, VI, dizem respeito exclusivamente a impostos e que nem todas as imunidades tributárias se encontram dispostas no artigo 150, VI, da Constituição.

Nesses termos, na esteira de Yoshiaki Ichihara, relacionaremos os dispositivos constitucionais que prevêm a imunidade tributária.¹⁵⁵ Ei-los:

Imunidade das taxas para o exercício do direito de petição (contra defesa de direito ou contra ilegalidade ou abuso de poder) e obtenção de certidões (defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (art. 5º, LXXXIV, *a e b*, da CF/88);¹⁵⁶

¹⁵³ “A vedação constitucional diz respeito exclusivamente a uma das espécies tributárias, ao imposto. Para as demais espécies tributárias não há que falar em imunidade ou em suas conseqüências (...)” – *A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos*, p. 34. O enfraquecimento dessa teoria pode ser ilustrado com o exemplo de Roque Antonio Carrazza, um dos mais insígnies defensores da teoria, para quem as imunidades referiam-se apenas aos impostos, e que recentemente reviu sua posição, defendendo sua extensão também a outras espécies tributárias.

¹⁵⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 173.

¹⁵⁵ *Imunidades Tributárias*, p. 194-195.

¹⁵⁶ “XXVIII – são assegurados, nos termos da lei:

- a) a proteção às participações individuais em obras coletivas e à reprodução da imagem e voz humanas, inclusive nas atividades desportivas;
- b) o direito de fiscalização do aproveitamento econômico das obras que criarem ou de que participarem aos criadores, aos intérpretes e às respectivas representações sindicais e associativas;”

Imunidade das taxas para qualquer cidadão propor ação popular (art. 5º, LXXIII, da CF 88,);¹⁵⁷

Imunidade das taxas, aos reconhecidamente pobres, de registro de nascimento e de certidão de óbito (art. 5º, LXXVI, da CF/88);¹⁵⁸

Imunidade das taxas nas ações de *habeas corpus* e *habeas data*, atos necessários ao exercício da cidadania (art. 5º, LXXVII, da CF/88);¹⁵⁹

Imunidade do imposto sobre produtos industrializados destinados ao exterior (art. 153, §3º, III, da CF/88);¹⁶⁰

Imunidade das pequenas glebas rurais, quando as explore só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel (art. 153, §4º, da CF/88);¹⁶¹

Imunidade do ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial (art. 153, §5º, e 155, §2º, X, *c*, da CF 88);¹⁶²

Imunidade do ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivado, e energia elétrica (art. 155, §2º, X, *b*, da CF/88);¹⁶³

¹⁵⁷ “LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

¹⁵⁸ “LXXVI – são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:
a) o registro civil de nascimento;
b) a certidão de óbito;”

¹⁵⁹ “LXXVII – são gratuitas as ações de ‘habeas-corpus’ e ‘habeas-data’, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.”

¹⁶⁰ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
§3º O imposto previsto no inciso IV:
III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

¹⁶¹ “§4º O imposto previsto no inciso VI [IPI] terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”

¹⁶² “153 (...)
§5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do “caput” deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (...)

155 (...) [o ICMS]

X – não incidirá:

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, §5º.”

Sobre essa questão, que tem gerado algumas discussões na doutrina, entendemos que o enunciado normativo acima mencionado qualifica determinado bem de forma a delimitar específica e minuciosamente a abrangência da competência tributária. Nesse sentido, entendemos lícito sustentar que a hipótese é de imunidade tributária.

¹⁶³ “155 (...) [o ICMS]

X – não incidirá:

Sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.”

Imunidade do ICMS sobre o valor do IPI, quando a operação configure fato gerador dos dois impostos (art. 155, §2º, XI, da CF/88);¹⁶⁴

Imunidade na exportação ao exterior de mercadorias e de serviços, por lei complementar (art. 155, XI, *e*, e 156, §3º da CF/88);¹⁶⁵

Imunidade dos impostos, além dos expressamente previstos, sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país (art. 155, §3º, da CF/88);¹⁶⁶

Imunidade do ITBI em relação aos direitos de garantia (art. 156, II, da CF);¹⁶⁷

Imunidade do ITBI na realização de capital das empresas, na transmissão de bens e direitos na fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica (art. 156, §2º, I, da CF/88);

Imunidade dos impostos federais, estaduais e municipais nas operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária (art. 184, §5º, da CF/88);¹⁶⁸

Imunidade das taxas na celebração do casamento civil (art. 226, §1º, da CF/88);¹⁶⁹

¹⁶⁴ 155, §2º, XI – “[o ICMS] não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;”

¹⁶⁵ 155, XI – “não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;”

156, §3º “Em relação ao imposto previsto no inciso III [155] do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

II – excluir da sua incidência as exportações de serviços para o exterior.”

Com relação ao ISS, por se tratar de hipótese na qual a lei complementar vai definir a delimitação da hipótese de incidência tributária conforme os parâmetros previstos, entendemos que se trata de previsão constitucional de isenção, e não de imunidade tributária.

¹⁶⁶ 155, §3º “À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.”

Entendemos que essa hipótese seria melhor qualificada como imunidade genérica, pois atinge diversos impostos, exceto aqueles expressamente referidos pelo enunciado.

¹⁶⁷ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;”

¹⁶⁸ “Art. 184. Compete à União desapropriar por interesse social, para fins de reforma agrária, o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social, mediante prévia e justa indenização em títulos da dívida agrária, com cláusula de preservação do valor real, resgatáveis no prazo de até vinte anos, a partir do segundo ano de sua emissão, e cuja utilização será definida em lei.

§5º – São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

¹⁶⁹ “Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.

§1º – O casamento é civil e gratuita a celebração.”

Imunidade das taxas de transportes coletivos urbanos, aos maiores de sessenta e cinco anos (art. 230, §2º, da CF/88);¹⁷⁰ e

Imunidade da contribuição social, se após completar as exigências para a aposentadoria, continuar o servidor em atividade (art. 8º, §5º, da emenda constitucional 20, de 15.12.98).¹⁷¹

E, enfim, podemos relacionar os dispositivos constitucionais que prevêm as hipóteses de imunidade objeto de nosso estudo. O artigo 150, VI, “c”, da CF/88 assim dispõe:

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, um dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Como podemos perceber, o artigo colacionado prevê uma série de imunidades tributárias, dentre as quais:

Imunidade recíproca de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros (art. 150, VI, *a*, da CF/88);

Imunidade dos templos de qualquer culto (art. 150, VI, *b*, da CF/88);

Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações (art. 150, VI, *c*, da CF/88);

Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda, ou serviços das entidades sindicais dos trabalhadores (art. 150, VI, *c*, da CF/88);

¹⁷⁰ “Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.

§2º – Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.”

¹⁷¹ “§5º – O servidor de que trata este artigo, que, após completar as exigências para aposentadoria estabelecidas no ‘caput’, permanecer em atividade, fará jus à isenção da contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria contidas no art. 40, §1º, III, ‘a’, da Constituição Federal.”

Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação sem fins lucrativos (art. 150, VI, *c*, da CF/88);

Imunidade dos impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, *c*, da CF/88);

Imunidade dos impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, *d*, da CF/88); e

Imunidade das autarquias e 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 (art. 150, VI, §2º, da CF/88);¹⁷²

Por fim, e não menos importante, temos as contribuições para a seguridade social das entidades beneficentes de assistência social, prevista pelo §7º do artigo 195 da Constituição Federal, que assim dispõe:

Art. 195. (...)

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Esses são, portanto, os dispositivos constitucionais que prevêm hipóteses de imunidade tributária. Tais enunciados, como vimos, integram a norma de competência tributária, delimitando-a expressamente através da qualificação de determinado fato, pessoa ou bem em relação aos quais é vedado ao legislador exercer o poder tributário.

Descartado o cenário, podemos deitar nossa atenção às hipóteses de imunidade tributária referentes às instituições de educação e de assistência social.

¹⁷² “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:

§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.”

Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social

Sumário: 6.1 Educação e assistência social na Constituição – 6.2 A imunidade das entidades educacionais e assistenciais nas Constituições brasileiras – 6.3 Imunidade a impostos – 6.4 Finalidade não lucrativa – 6.5 Instituições de educação e de assistência social – 6.5.1 O termo “instituição” – 6.5.1.1 A teoria de Leopoldo Braga – 6.5.1.2 Críticas à teoria de Leopoldo Braga – 6.5.1.3 Um olhar na história – 6.5.1.4 Nosso entendimento – 6.5.2 Assistência social – 6.5.2.1 Generalidade e gratuidade – 6.5.2.2 Entidades de previdência fechada – 6.5.2.3 Nosso entendimento – 6.5.3 Educação – 6.6 Requisitos da lei – 6.6.1 Eficácia e aplicabilidade – 6.6.2 Lei complementar x lei ordinária – 6.6.2.1 Teorias a favor da lei ordinária – 6.6.2.2 Teorias a favor da lei complementar – 6.6.2.3 Retomada histórica – 6.6.3 Limites e possibilidades de regulamentação por lei complementar – 6.6.4 Requisitos do Código Tributário Nacional – 6.6.4.1 Remuneração de dirigentes – 6.6.5 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária – 6.6.6 A Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 – 6.7 Abrangência – 6.7.1 Patrimônio, rendas e serviços – 6.7.2 Impostos sobre o patrimônio – 6.7.3 Impostos indiretos – 6.7.3.1 Aquisição de bens – 6.7.3.2 Venda de bens – 6.7.4 Impostos sobre serviços – 6.7.5 Impostos sobre a renda – 6.8 Imunidade tributária e a livre concorrência

Ao sobrevoarmos a Teoria Geral do Estado (Capítulo 2), a Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário (Capítulo 3) e o Direito Constitucional e Tributário (Capítulo 4), buscamos visualizar a imunidade tributária de maneira abrangente.

Como vimos no Capítulo 2, as entidades de educação e de assistência social desenvolvem serviços de interesse público, denominados serviços sociais. Vimos também que as entidades sem finalidade lucrativa que desenvolvem tais atividades fazem parte de uma parcela do *terceiro setor*, que pode ser denominada

setor público não-estatal. Concluímos, a partir da análise das transformações do Estado e de suas funções, com fundamento no ordenamento constitucional pátrio, que tais serviços sociais desenvolvidos por entidades sem fins lucrativos são instrumentos indispensáveis, através dos quais a sociedade civil organizada participa da consecução dos objetivos do Estado Democrático de Direito fundado pela Constituição Federal de 1988.

A partir dessa conclusão inicial, verificamos a necessidade atual e crescente de o Estado fomentar tais atividades. Um importante mecanismo constitucional nesse sentido é a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Nesse sentido, o que nos interessa é que a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social configura instituto jurídico imprescindível à sua existência e desenvolvimento. Afinal, como já enunciava Justice Marshall em 1819, “The power to tax involves the power to destroy.”¹

Assim, podemos consignar, com Sílvia Faber Torres, que a imunidade ora estudada visa a “incentivar a atividade educacional (imunidade das instituições de educação) e a fomentar a saúde e a assistência social (imunidade das instituições de assistência social).”² Afinal, como demonstramos no Capítulo 2, tais atividades consistem em serviços que o Estado tem o dever de prestar à população — seja através de sua própria estrutura, seja através de entidades privadas (do *setor público não-estatal*).

¹ Traduzindo: o poder de tributar envolve o poder de destruir. O enunciado consta do acórdão do caso *McCulloch vs. Maryland*, no qual a Suprema Corte Americana, através do Juiz Marshall, reconheceu a tese da imunidade dos meios de ação do governo federal americano em face do fisco dos Estados-membros – Apud BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 235.

² Imunidade Tributária e Finalidades Essenciais da Pessoa Imune, p. 222-223.

6.1 Educação e assistência social na Constituição

A Constituição de 1988 demonstra de maneira clara que a educação e a assistência social são deveres do Estado e serão prestadas com a colaboração da sociedade.³ Vejamos alguns dispositivos constitucionais que corroboram tal entendimento.

Ao estruturar o sistema da seguridade social, a Constituição de 1988 assim dispõe:

Art. 194. *A seguridade social compreende um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. (grifo nosso)*

Na seção que trata do sistema de saúde também é claro o dever do Estado e a participação da sociedade:

Art. 196. *A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação. (grifo nosso)*

Art. 197. *São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado. (grifo nosso)*

Art. 198. *As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:*

(...)

III – *participação da comunidade.* (grifo nosso)

Com relação à assistência social, novamente a Constituição se refere à colaboração da sociedade civil, através de entidades beneficentes e de assistência social:

³ Adotamos nesse momento o sentido amplo de assistência social, o qual, como se verá, envolve a saúde. O tema será tratado mais detalhadamente adiante.

Art. 203. *A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: (grifo nosso)*

Art. 204. *As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no artigo 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.*⁴

II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis. (grifo nosso)

Por fim, ao tratar da educação, o Texto de 1988 também é categórico ao dispor que se trata de um dever do Estado, o qual será cumprido diretamente e com a colaboração da sociedade:

Art. 205. *A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. (grifo nosso)*

Art. 208. *O dever do estado com educação será efetivado mediante a garantia de:*

(...)

§1º O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo. (grifo nosso)

Portanto, e em consonância com tudo o que aduzimos no Capítulo 2, não entendemos que as entidades do terceiro setor que prestam serviços públicos não-estatais existam em face da inoperância do Estado.

Não discutimos, tampouco defendemos a atuação política e administrativa do Estado no cenário brasileiro, mesmo

⁴ O dispositivo revela de maneira inequívoca a aplicação do princípio da subsidiariedade, o qual estudamos no item 2.2.

porque esta não é a sede adequada para tanto. Contudo, não pensamos que a necessidade de colaboração da sociedade civil na prestação desses serviços, e a decorrente necessidade de incentivo à prestação de tais atividades pela iniciativa privada decorra de tal situação. Assim, discordamos de parte da doutrina, que trata das imunidades tributárias como incentivo a que a população atue em áreas nas quais o Estado deveria atuar e não o faz adequadamente.

Em nossa opinião, o próprio Texto Constitucional prescreve a colaboração da sociedade na promoção de valores albergados pela Constituição, diretamente vinculados à dignidade da pessoa humana, independente do grau de eficiência do Estado no desenvolvimento de suas atividades.

6.2 A imunidade das entidades educacionais e assistenciais nas Constituições brasileiras

É importante ressaltarmos, como já mencionamos anteriormente, que a imunidade tributária das entidades de educação e de assistência social surgiu na Constituição de 1946, que em seu artigo 31, V, “b”, assim dispunha:

Art 31. A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos, *instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins*; (grifo nosso)

Como podemos verificar na Carta de 1946, a imunidade tributária alcançava todos os impostos suportados pelas instituições de educação e de assistência social, com fins lucrativos

ou não, sendo que um único requisito determinava que as rendas auferidas fossem aplicadas integralmente no país e para os respectivos fins.

A situação mudou a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, quando o Texto Constitucional passou a estabelecer que a imunidade teria como objeto apenas os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições. Além disso, a Constituição remeteu à *lei complementar* a fixação de requisitos para gozo da imunidade. Assim dispunha o texto da Emenda Constitucional nº 18/65:

Art. 2º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – cobrar impostos sobre:

- a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) o *patrimônio, a renda ou serviços* de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei complementar; (grifo nosso)

Na Carta de 1967 foi mantida a previsão de imunidade tributária para as instituições de educação e de assistência social até então vigente, sendo que, na nova redação, os requisitos a serem observados seriam previstos por *lei* e não mais por *lei complementar*. Eis a previsão contida na Carta de 1967:

Art 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – criar imposto sobre:

(...)

- c) o *patrimônio, a renda ou os serviços* de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei; (grifo nosso)

Com a reforma promovida pela Emenda Constitucional nº 1, de 17.10.1969, o regime da imunidade das instituições

de educação e de assistência social permaneceu praticamente inalterado, passando a hipótese a constar do artigo 19 da Constituição de 1969:

Art 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – instituir imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei; (grifo nosso)

Chegamos à Constituição de 1988, na qual novos contornos passaram a delimitar a imunidade a impostos das entidades sem fins lucrativos, em especial no que se refere à previsão constitucional de que a imunidade atinge apenas os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços *relacionados com as finalidades essenciais das entidades imunes*. Eis o que dispõe o artigo 150, VI, “c”, da CF/88:

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

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

(...)

§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, *relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*. (grifo nosso)

Além disso, a Constituição de 1988 previu outra hipótese de imunidade tributária, essa restrita às *entidades beneficentes de*

assistência social. Tal hipótese é prevista pelo artigo 195, §7º, do Texto Constitucional pátrio e tem como objeto as contribuições sociais para a seguridade social. Eis o que dispõe o dispositivo citado:

Art. 195. (...)

(...)

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Nesse cenário, com a bagagem acumulada durante nossa travessia, cumpre-nos mergulhar no mar revolto por onde navega a imunidade tributária a impostos das instituições de educação e de assistência social.

Atiremo-nos.

6.3 Imunidade a impostos

Não obstante o dispositivo constitucional contido no artigo 150, VI, “c” da Carta de 1988, referir-se também a outras entidades, tais quais partidos políticos, suas fundações e entidades sindicais de trabalhadores, nossa análise será restrita ao objeto de nosso trabalho — instituições de educação e de assistência social. Desse modo, o texto a partir do qual teceremos nossas considerações será:

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

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços (...) das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§4º As vedações expressas no inciso VI, (...) c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Operado esse corte metodológico, pretendemos analisar algumas questões cujo tratamento pela doutrina, pela jurisprudência e mesmo pela legislação infraconstitucional apresenta contrastes sensíveis.

Nesse passo, inicialmente cumpre-nos ressaltar, com Ives Gandra da Silva Martins, que “a imunidade a que se refere o artigo 150, inciso VI, alínea ‘c’ da Constituição Federal abrange apenas os impostos e não as demais espécies (taxas, contribuições especiais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria).”⁵

Entendemos que a questão não demanda grandes investigações, pois a letra constitucional é clara ao mencionar no artigo 150, VI, que a hipótese consiste na vedação acerca da instituição de *impostos*. Tal entendimento foi firmado pelo Supremo Tribunal Federal em várias decisões. Eis o que consignou a Corte Suprema:

Constitucional. Tributário. Contribuição sindical. Imunidade. CF 1967, art. 21, §2º, I, art. 19, III, b, CF 1988 art. 150, VI, b.

I – *A imunidade do art. 19, III, da CF/67 diz respeito apenas a impostos. A contribuição é espécie distinta, que não se confunde com o imposto. É o caso da contribuição sindical, instituída no interesse da categoria profissional, assim não abrangida pela imunidade do artigo 19, III, CF/67 ou art. 150, VI, CF/88.*

II – Recurso Extraordinário não conhecido.⁶ (grifo nosso)

Em outro julgamento, o STF reiterou sua posição, adotando a classificação segundo a qual as contribuições sociais configuram espécie tributária própria, diversa dos impostos e das taxas:⁷

⁵ Imunidade Tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei nº 9.532/97 – Requisitos exclusivos para Gozo da Imunidade do Artigo 14 do Código Tributário Nacional, p. 109.

⁶ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 129.930-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 7 de maio de 1991. DJ 16 ago. 1991.

⁷ Entendemos que, independentemente da teoria que se adote acerca da classificação dos tributos, aquela que considere existirem apenas duas espécies — impostos e taxas — não pode ser utilizada para a interpretação do Texto Constitucional, pois fere o dispositivo expresso do artigo 145, I, II e III da CF/88.

Recurso extraordinário. Contribuição social. Cofins. Incidência. Inconstitucionalidade.

A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, alínea “d”, da Constituição Federal, refere-se exclusivamente a impostos e não a contribuição social sobre o faturamento. Espécie contributiva filiada ao art. 195, I, da CF/88, inconfundível com o gênero dos impostos e das taxas. Precedentes.

Recurso Extraordinário não conhecido.⁸ (grifo nosso)

Portanto, retomando o que já consignamos, podemos sustentar que a hipótese do art. 150, VI, “c”, é de imunidade classificada como genérica, pois abrange todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.⁹

6.4 Finalidade não lucrativa

Nesse passo, insta consignarmos algumas considerações acerca da cláusula *sem fins lucrativos*, a qual qualifica as instituições de educação e de assistência social imunes.

Em nossa opinião, para entendermos o significado da referida cláusula basta analisar as transformações pelas quais passou o Texto Constitucional desde a Carta de 1946.

Como pudemos perceber da análise antes promovida, no texto de 1946, que inaugurou em nosso ordenamento a imunidade das instituições de educação e de assistência social, constava expressamente que seriam imunes as entidades de educação e de assistência social *desde que as suas rendas fossem aplicadas integralmente no País para os respectivos fins*.¹⁰

⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 211.782-PR. Relator: Ministro Néri da Silveira. 28 de Agosto de 1998. DJ 24 mar. 2000.

⁹ O alcance da imunidade tributária, objeto de nosso estudo, será analisado no item 6.7.

¹⁰ “Art 31 - À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V – lançar impostos sobre:

(...)

b) (...) instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;”

Já a partir da Emenda nº 18/65, foi retirado tal requisito do Texto Constitucional e foi inserida a cláusula *atendidos os requisitos da lei*. E a lei que fixou os requisitos para gozo da imunidade foi a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional,¹¹ estabelecendo em seu artigo 14 três condições para a fruição da imunidade,¹² como teremos oportunidade de verificar adiante.

Nesse sentido, podemos sustentar que a Emenda nº 18/65 transferiu o requisito antes expresso na própria Constituição.

Assim, nessa retomada histórica, constatamos que o requisito da redação original de 1946 passou a ser exigido pelo CTN, no inciso II do artigo 14.

De outro lado, a fixação do requisito constante do inciso I do artigo 14, em nosso pensamento, decorreu da interpretação que foi dada pelos tribunais ao termo *instituição*.¹³

De qualquer forma, o que queremos consignar no presente momento é que a finalidade não lucrativa de uma entidade de educação e de assistência social, cuja cláusula expressa foi introduzida pela redação da Carta de 1988, pode ser demonstrada pelo cumprimento dos requisitos constantes do Código Tributário Nacional.

Essa é a tese que prevalece na doutrina. A ausência de intuito lucrativo traduz-se tanto na não distribuição de qualquer

¹¹ A denominação Código Tributário Nacional foi adotada em face do disposto no artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967.

¹² "Art. 14.(...):

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título (redação dada pela Lei Complementar nº 104/01);

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."

¹³ Em nossa opinião, como veremos no item seguinte, o próprio termo *instituição* adotado pelo Texto de 1946 refere-se a uma entidade sem fins lucrativos, de forma que tal requisito não se encontrava positivado. Entretanto, com a interpretação ampliada do termo *instituição* pelo STF, tal requisito passou a constar expressamente do CTN, em seu art. 14, I.

parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades.

O que achamos relevante ressaltar é que o requisito do inciso I do artigo 14 do CTN é anterior à cláusula constitucional expressa “sem fins lucrativos”.¹⁴

A propósito da ausência de finalidade lucrativa, Hugo de Brito Machado assim se manifestou:

Instituição sem fins lucrativos é aquela que não se presta como instrumento de lucro para seus instituidores ou dirigentes. A instituição pode, e deve, lucrar. Lucrar para aumentar seu patrimônio e assim prestar serviços cada vez a maior número de pessoas, e cada vez de melhor qualidade. O que não pode é distribuir lucros. Tem de investir os que obtiver, na execução de seus objetivos.¹⁵

Na mesma esteira, manifestou-se Elizabeth Carrazza:

A ausência de intuito lucrativo se traduz tanto na distribuição de qualquer parcela do patrimônio (ou das rendas da instituição de educação, segundo o n. I, do citado art. 14) quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades. Convém lembrar aqui, que a não gratuidade na prestação do serviço é irrelevante, para fins de reconhecimento da imunidade. O que importa é o atendimento do fim público educacional e a não distribuição dos lucros, se existentes.¹⁶

Com relação ao aspecto da gratuidade, entendemos que a discussão pode ser levada em conta a respeito das *entidades beneficentes*, como faremos adiante. No entanto, o requisito da finalidade não lucrativa não demanda gratuidade dos serviços prestados. Segundo Hugo de Brito Machado:

¹⁴ Introduzida na Carta de 1988.

¹⁵ Imunidade Tributária, p. 88-89.

¹⁶ Imunidade Tributária das Instituições de Educação, p. 171.

Não existe, no mundo dos homens, instituição que possa sobreviver sem receber remuneração nenhuma pelos serviços que presta à população em geral. É possível instituição de educação e de assistência social que não cobre remuneração pelos serviços que presta, se mantida por empresas, mas estas querem ter, e é justo que tenham, o poder de decidir a quem serão prestados serviços. Nem mesmo o Estado presta serviços gratuitamente pois tem a seu favor o poder de tributar, e assim obtém as receitas de que necessita para cumprir seus objetivos. Com fundamento em sua soberania cobra taxas, quando presta serviços específicos, e cobra impostos que remuneram seus serviços gerais. A atividade estatal, de previdência e assistência social, é remunerada pelas famosas contribuições sociais, cuja arrecadação tem ultrapassado em muito o total das receitas tributárias federais.¹⁷

Entendemos que a questão não deve ser objeto de grandes discussões e o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito, como podemos verificar do seguinte aresto:

Imunidade tributária dos estabelecimentos de educação.

Não a perdem as instituições de ensino pela remuneração de seus serviços, desde que observem os pressupostos dos incisos I, II e III do artigo 14 do CTN.

Na expressão “instituições de educação” se incluem os estabelecimentos de ensino, que não proporcionem percentagens, participação em lucros ou comissões a diretores e administradores.

Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁸ (grifo nosso)

Por fim, cumpre-nos mencionar que na legislação infra-constitucional encontramos definições claras do significado da expressão *sem fins lucrativos*. Segundo o §3º do artigo 12 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, com redação dada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, “considera-se sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento

¹⁷ Imunidade Tributária, p. 88.

¹⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93.463-RJ. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. 16 de abril de 1982. DJ 14 maio 1982.

dos seus objetivos sociais”.¹⁹ Na redação do artigo 1º da já mencionada Lei nº 9.790/99, que criou a qualificação OSCIP – Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, encontramos a seguinte definição:

§1º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

Nesses termos, podemos concluir, de acordo com a doutrina, jurisprudência e legislação infraconstitucional expressa, que a cláusula *sem fins lucrativos* constante da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da CF/88 determina que a entidade não distribua os recursos por si auferidos e aplique-os em sua finalidade social — educação ou assistência social.

6.5 Instituições de educação e de assistência social

Seguindo nosso mergulho, para podermos definir o alcance da imunidade tributária por ele prevista, devemos investigar, de início, o significado das expressões *instituição de educação e instituição de assistência social*.

6.5.1 O termo “instituição”

Antes de nos atermos às qualificações *educação e assistência social* devemos analisar o próprio significado do termo *instituição*. Afinal, como aduziu Gilberto de Ulhôa Canto, “Embora ninguém duvide de que a palavra instituição (...) se refere a

¹⁹ Ressalvamos, entretanto, que na redação original do indigitado parágrafo terceiro, constava que, na hipótese de superávit, a entidade deveria destinar o “referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.” A questão será analisada no item seguinte.

entidade personalizada, divergem os autores quanto a saber se ela aí está no seu sentido técnico jurídico ou em sentido corrente.”²⁰

6.5.1.1 A teoria de Leopoldo Braga

Quem defendeu a tese segundo a qual o termo *instituição* teria sido utilizado pela Constituição em sentido técnico-jurídico foi Leopoldo Braga, em sua obra *Do Conceito Jurídico de ‘Instituições de Educação e Assistência Social’*, escrita sob a égide da Carta de 1946.

O entendimento do referido autor, denominado por Sacha Calmon Navarro Coêlho e Alberto Xavier como *restritivista*, teve forte impacto sobre a doutrina e a jurisprudência que se seguiram, em especial sobre as decisões do Supremo Tribunal Federal, como informou Odím Ferreira.²¹

Para Leopoldo Braga, cujo pensamento foi fundamentado em conceitos trazidos do direito comparado, “o legislador constituinte brasileiro teve em mira imunizar as entidades de fim público, desinteressadas e altruístas, inspiradas e criadas pelo desígnio de colaborar com o Estado, suprindo-lhe as deficiências ou secundando-lhe a ação paternalista na obra da educação e de assistência social.”²²

Para o autor *instituições* seriam exclusivamente aquelas pessoas jurídicas que atendessem aos seguintes requisitos, que denominou de “pressupostos intrínsecos, substanciais, integrantes e caracterizadores de tais entidades:”²³

²⁰ Imunidade Tributária – Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão), p. 27.

²¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 271. XAVIER, Alberto. *As Entidades Privadas de Assistência Social como Instituições de Assistência Social*, p. 22. FERREIRA, Odím. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada [Parte 1], p. 146.

²² *Do Conceito Jurídico de ‘Instituições de Educação e de Assistência Social’*, p. 55

²³ *Id.*, p. 128.

A) Fim público institucional, exclusivo, ou ao menos, principal.²⁴

A pessoa moral (fundação ou associação) a que se haja de atribuir o caráter de “instituição” (de educação ou de assistência social) deve ter sido instituída, vale dizer, criada, com fim público, exclusivo, ou, ao menos, predominante; isto é, inspirada por sentimentos altruísticos (cívicos, idealistas, progressistas, ou puramente humanitários); pela idéia germinal de servir ao bem comum (...).²⁵

B) Gratuidade e ausência de intuito lucrativo.²⁶

A “instituição” (de educação ou de assistência social) há de ser (...) absolutamente desinteressada; e esse desinteresse material se manifesta principalmente sobre três aspectos, a saber: a) natureza não remunerada e, pois, gratuita, dos serviços prestados; b) ausência de intuito lucrativo (...); c) ausência de interesse egoístico, ou seja o da obtenção de quaisquer vantagens ou proveitos pessoais por parte da entidade e das aludidas pessoas que a dirigem (...).²⁷

C) Generalidade na prestação de serviços ou na distribuição de utilidades e benefícios.²⁸

(...) devem seus serviços ser prestados com caráter de generalidade ou universalidade, isto é, sem discriminações, restrições, preferências ou condições, a quantos deles necessitem e estejam no caso de merecê-los em paridade de situação com outros beneficiários contemplados.²⁹

Nessa esteira, como demonstraremos a seguir, entendemos que o termo *instituição* possui um sentido técnico-jurídico. Não para significar uma modalidade específica de pessoa jurídica, mas para indicar traços — acima delineados — que caracterizam determinada pessoa jurídica como *instituição*.

Não obstante a já enunciada influência que o pensamento de Leopoldo Braga exerceu, em especial sobre a jurisprudência

²⁴ Id., *ibid.*

²⁵ Id., p. 129.

²⁶ Id., p. 128.

²⁷ Id., p. 135.

²⁸ Id., p. 129.

²⁹ Id., p. 145.

do STE, sua tese encontrou fortes ressalvas na doutrina constitucional tributária pátria.³⁰

6.5.1.2 Críticas à teoria de Leopoldo Braga

O principal argumento contra a teoria de Leopoldo Braga, segundo a qual o termo *instituições* foi adotado pelos textos constitucionais em seu significado técnico-jurídico, refere-se ao fato de que o autor invoca a doutrina europeia para demonstrar o significado do termo *instituição*, sem promover a comprovação da aplicabilidade de tal teoria no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro.³¹

Em artigo no qual promoveu uma análise detalhada e crítica ao pensamento de Leopoldo Braga, Odím Ferreira concluiu pela improcedência da tese. A propósito do texto de 1988, este autor salientou a utilização do substantivo *instituição* trinta e duas vezes. Dentre os significados encontrados, o autor mencionou três: (i) órgão estatal; (ii) conjunto de normas estruturantes do Estado; e (iii) pessoa jurídica, indiscriminadamente.³²

Após colacionar passagens nas quais a Constituição de 1988 utilizou expressões como *instituições financeiras*, *instituições privadas com fins lucrativos*, *instituições sem fins lucrativos*, dentre uma série de outros argumentos, Odím Ferreira concluiu:

Enquanto pessoa jurídica, instituição pode ser qualquer uma. O resto é, *data venia*, mistificação, à base de doutrina estrangeira, em absoluta desconexão com a realidade normativa brasileira. Por tais razões, a tese de que a Constituição de 1988 usa a palavra “instituição” segundo padrões canonicamente rígidos não se sustenta.³³

³⁰ Segundo Odím FERREIRA, durante a vigência das Constituições de 1946, 1967 e 1969, “a quase unanimidade das decisões proferidas [ao tema], mesmo que implicitamente, parte de um único pressuposto teórico, para a análise de casos similares (...): trata-se da obra de Leopoldo Braga — ‘Do Conceito Jurídico de Instituições de Educação e Assistência Social’ ” — A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada [Parte 3], p. 146.

³¹ Id., p. 147.

³² FERREIRA, Odím. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada [Parte 4], p. 61-62.

³³ Id., p. 63.

Na mesma esteira, Elizabeth Nazar Carrazza também criticou a conclusão a que chegou Leopoldo Braga. Segundo a autora, o termo instituição não foi utilizado pela Constituição em sentido técnico, de forma que o substantivo instituição, em si, não traz qualquer requisito implícito para o reconhecimento da imunidade a ele conferido.³⁴

Sacha Calmon Navarro Coêlho atacou a tentativa de Leopoldo Braga de sustentar que a *instituição* configura modalidade específica de pessoa jurídica: “A palavra instituição não tem a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresenta desnecessário. Instituição é palavra destituída de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurar aqui ou alhures, no Direito de outros povos.”³⁵

Nesse sentido, podemos concordar com Coêlho. Pois, como expusemos acima, entendemos que o conceito técnico-jurídico de *instituição* abrange todas as pessoas jurídicas que cumpram os requisitos da finalidade pública de sua atuação, gratuidade ou ausência de fins lucrativos e generalidade na prestação de seus serviços.

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene T. M. Rodrigues também refutaram a existência de um sentido técnico-jurídico para o termo *instituição*. No entanto, acabou por admitir o requisito da finalidade pública, quando qualificada a instituição como de educação ou assistência social:

Em face do direito posto, a palavra Instituição não tem um sentido técnico jurídico, ou seja, nada tem a ver com os tipos específicos de entes jurídicos à luz de considerações estritamente formais.

³⁴ Imunidade Tributária das Instituições de Educação, p. 169.

³⁵ Curso de Direito Tributário Brasileiro, p. 275.

Instituição é palavra destituída de conceito jurídico, se considerada isoladamente. Se, porém, considerada, para as finalidades a que se destina, Instituição de assistência social, beneficente, filantrópica ou de educação, *é toda organização de pessoas, criada com a finalidade de, ao lado do Estado, prestar assistência aos necessitados, em atendimento a seus objetivos sociais. É aberta à comunidade, sendo seus resultados financeiros revertidos totalmente aos fins instituídos, de modo a realizar finalidades públicas.* Deve ser entendida, em sentido amplo, como abrangente de qualquer espécie de forma jurídica de que venha a revestir-se a organização. O que importa, quanto às suas finalidades, *é que ela atenda ao interesse coletivo, suprindo ou complementando atividades próprias do Estado.*³⁶ (grifo nosso)

A par de tais considerações, de acordo com a doutrina majoritária, o termo *instituição* deve ser interpretado à luz do Texto Constitucional vigente, de maneira ampla, de forma que sua utilização em dezenas de passagens pela Constituição de 1988 demonstra a inexistência de um significado técnico e específico, além da existência de personalidade jurídica.³⁷

Não obstante, entendemos que a Constituição de 1946, a primeira Carta Constitucional a prever a imunidade das instituições de educação e de assistência social, utilizou o termo *instituição* em sentido técnico-jurídico, nos termos acima mencionados.

A questão merece uma análise mais acurada.

6.5.1.3 Um olhar na história

A partir da Carta de 1946, o próprio Supremo Tribunal Federal adotou o sentido restrito do termo *instituição*. Como informou Odim Ferreira, ao tratar da evolução histórica da jurisprudência do STF acerca da imunidade das instituições de educação e de assistência social, a Corte Suprema utilizava os pressupostos do termo *instituição* como requisitos da

³⁶ Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal, p. 122.

³⁷ O tema da personalidade jurídica foi tratado no item 2.4.

imunidade. Segundo o autor, “Numa primeira fase, as decisões da Corte simplesmente negavam a imunidade às instituições que não fossem abertas ao público em geral.”³⁸

A situação começou a alterar-se a partir da mudança de posicionamento do STF. O marco dessa transição pode ser fixado com o julgamento do Recurso Extraordinário interposto pela Fundação Rubem Berta em face do Estado do Rio Grande do Sul, em 1971.³⁹ A partir de tal julgamento, passou a Corte Suprema a interpretar a generalidade de maneira restrita, entendendo que tal requisito seria satisfeito pelo atendimento de um círculo definido de pessoas.

De outro lado, o Texto Constitucional de 1946, alterado pela Emenda nº 18, de 1965, remetera à lei complementar a definição dos *requisitos* para gozo da imunidade. A Constituição de 1988 inseriu no dispositivo que prevê a imunidade das instituições de educação e de assistência social a locução *sem fins lucrativos*. Tais alterações configuram, segundo alguns autores, comprovação de que não se exigia implicitamente os requisitos que passaram a ser positivados. Entretanto, em nossa opinião, a positivação de tais requisitos decorreu da interpretação alargada do conceito de *instituição*, a qual não levou em conta seu sentido técnico-jurídico.

6.5.1.4 Nosso entendimento

Assim, entendemos lícito sustentar que o termo *instituição* foi adotado pela Constituição de 1946 em sentido técnico-jurídico. Todavia, em decorrência da interpretação ampliativa atribuída ao dispositivo pela jurisprudência, a Emenda Constitucional nº 18/65 e as Cartas de 1967, 1969 e 1988 atribuíram à lei o papel de explicitar requisitos para a fruição da imunidade.

³⁸ A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada [Parte 1], p. 147.

³⁹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 70834 -RS. Relator: Ministro Adalício Nogueira. 25 de outubro de 1971. DJ 21 dez. 1971.

O próprio Supremo Tribunal Federal, de certa forma, reconheceu esse processo: “O conceito de instituição, referido na Constituição Federal, não tem um sentido subjetivo, pois a Carta Magna tratou de evitar as interpretações pessoais, substituindo-as pelo critério do art. 14 e seus incisos da Lei nº 5.172/66, vale dizer o CTN. (RTJ 57/277).”⁴⁰

De outro lado, não concordamos com a crítica feita à teoria de Leopoldo Braga, segundo a qual os fundamentos teóricos de sua tese, trazidos de doutrina alienígena, são incompatíveis com o sistema constitucional pátrio. Conforme expusemos, em nossa opinião, o termo *instituição* foi utilizado em seu sentido técnico no Texto de 1946. Tanto isso é verdade que não havia, então, a previsão da ausência de lucratividade como requisito para a imunidade; afinal, tal requisito configurava pressuposto intrínseco à noção de *instituição*.

Em primeiro lugar, não entendemos pertinente sustentar que a doutrina pátria não reconhecia a noção técnica de *instituição*. Não obstante inexistir previsão positivada do conceito de *instituição*, nossa doutrina civilística, na esteira da doutrina europeia, reconhecia o significado técnico do termo. Nesse sentido, podemos citar Orlando Gomes, que assim se pronunciou:

Do ponto de vista da estrutura, dividem-se as pessoas jurídicas em:

- 1 – Corporações;
- 2 – Instituições.

As corporações têm os seguintes traços distintivos: a) são grupos de pessoas; b) são os próprios membros que administram-nas; c) o patrimônio comum é de livre disposição do grupo.

⁴⁰ Apud MARTINS, Ives Gandra da Silva. RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal, p. 122. Ressalvamos, entretanto, a propósito do aresto colacionado, que não se trata de interpretação subjetiva, mas da adoção do sentido técnico-jurídico do termo *instituição* e que não apenas o CTN positivou os pressupostos implícitos de *instituição*, mas também a Carta de 1988, ao enunciar expressamente o requisito da finalidade não lucrativa.

As instituições caracterizam-se por serem criadas por uma só pessoa ou por uma corporação para satisfazer interesses de destinatários, que não a administram nem dispõem do seu patrimônio, como se verifica nas fundações, nas cooperativas e nas mútuas.⁴¹

Como podemos verificar, apesar de não discorrer com detalhes acerca do tema, Orlando Gomes já reconhecia a existência de uma característica específica às pessoas jurídicas com natureza de *instituições*: o atendimento a finalidades coletivas, diversas daquelas de seus membros, em sentido próximo daquele ao qual chegou Leopoldo Braga, em seu trabalho específico acerca do tema.

Em seguida, podemos mencionar o dispositivo contido no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Ao tratar do tema, Misabel Derzi assim se pronunciou:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma do Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado ou particular é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova

⁴¹ *Introdução ao Direito Civil*, p. 191.

discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e conotação jurídicas daqueles, institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido próprio de campo jurídico peculiar.⁴²

Portanto, podemos verificar que consta previsão expressa no próprio Direito Positivo pátrio acerca da vedação para que o legislador tributário altere o significado de termos técnico-jurídicos. Tal previsão comprova que o Texto Constitucional utiliza, sim, termos em sentido técnico, e que não cabe ao legislador tributário, tampouco ao intérprete, alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos termos constitucionais que definem a competência tributária, como é o caso da imunidade.⁴³ O próprio Supremo Tribunal Federal já se pronunciou ao tratar da interpretação das normas constitucionais, como podemos compreender da seguinte decisão:

Interpretação – Carga construtiva – Extensão.

Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe “inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida” – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.

Constituição – Alcance político – Sentido dos vocábulos – Interpretação

- O conteúdo político de uma Constituição não é condescendente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões

⁴² A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 150.

⁴³ A relação entre a imunidade tributária e a norma de competência foi analisada no Item 5.2.

*e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.*⁴⁴ (grifo nosso)

Nesse diapasão, entendemos que existe um sentido técnico-jurídico do termo *instituições* e entendemos que esse sentido estrito foi adotado pela Constituição de 1946.

É importante salientarmos que, nos dias atuais, parte da doutrina conceitua *instituição* em sentido próximo daquele defendido por Leopoldo Braga. Segundo Regina Helena Costa, “Instituições são aquelas entidades formadas com o propósito de servir à coletividade, colaborando com o Estado ao suprir suas deficiências. São pessoas de Direito Privado que exercem, sem fim lucrativo, atividades de colaboração com o Estado em funções cujo desempenho é, em princípio, atribuição deste, objetiva-se assim, impedir sejam tais entidades oneradas por via de impostos.”⁴⁵

Na mesma esteira, Misabel Abreu Machado Derzi assinalou que a doutrina e a jurisprudência não aceitaram a restrição intentada por Leopoldo Braga no conceito de instituição, e concluiu: “Quer se trate de uma sociedade, uma associação ou uma fundação, a instituição — não importa a forma específica — deve colimar aquelas atividades educacionais ou de assistência social, sem intuito de lucro e com o cumprimento integral dos requisitos arrolados no art. 14 do CTN.”⁴⁶ Não obstante a sugestão de que a autora adotara a concepção ampla de *instituição*, Derzi atribuiu ao próprio significado do termo *instituição* o requisito da finalidade social e ausência de intuito lucrativo. Nas precisas palavras da autora: “A noção de instituição,

⁴⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 148.304-MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. 30 de junho de 1994. DJ 12 maio 1995.

⁴⁵ *Imunidades Tributárias*, p. 173.

⁴⁶ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 158.

protegida pela imunidade, vincula-se então à idéia de organização permanente, voltada à realização de fins sociais, sem intuito econômico ou lucrativo.”⁴⁷

Reiteramos que, em nosso pensamento, *instituições* são pessoas jurídicas de origem privada e finalidade pública. Elas se formam no âmbito do direito privado, porém se destinam à consecução de atividades de interesse público direcionadas à população em geral e não apenas aos seus associados. Entendemos que a *instituição* pode ser formalizada tanto sob a forma de fundação quanto de associação. O que caracteriza a *instituição* é sua finalidade precípua, direcionada ao atendimento de interesses sociais gerais e ausência de finalidade lucrativa. Tal entendimento, em consonância com o que defendeu Leopoldo Braga, vai ao encontro do que expusemos acerca das entidades do terceiro setor.⁴⁸

Assim, entendemos que os pressupostos apresentados por Leopoldo Braga para a existência de uma *instituição* são úteis e necessários para uma adequada interpretação e aplicação da imunidade objeto de nosso estudo. Afinal, a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social possui como fundamento a busca pela justiça social, através do desenvolvimento de atividades de educação e de assistência social pela sociedade civil em colaboração com o Estado.

Nesse sentido, cumpre à legislação infraconstitucional exclusivamente aclarar e explicitar o comando constitucional imunitório, de forma que a validade dos requisitos criados pela lei para a fruição da imunidade das instituições de educação e de assistência social depende de sua correspondência com o Texto Constitucional, cuja determinação depende da compreensão do alcance e significado dos termos por ele utilizados.

⁴⁷ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 321.

⁴⁸ Como vimos no item 2.4.

6.5.2 Assistência social

Seguindo nossa análise do dispositivo contido no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal de 1988, passemos nossa atenção a outro conceito utilizado pelo Texto Constitucional, o de *assistência social*. Afinal, como bem assinalou Misabel Derzi: “Com a promulgação da Constituição de 1988, não obstante, surgem problemas hermenêuticos de fundo, em relação à abrangência, sentido e alcance da expressão assistência social.”⁴⁹

E o motivo pelo qual a referida autora assim se manifestou encontra-se na redação do Título VIII da Constituição de 1988, “Da Ordem Social”, que deu nova sistematização ao tema.⁵⁰ Nele, a *assistência social* passou a figurar como componente da categoria *seguridade social*, apartada da *saúde* e da *previdência social*.⁵¹ Eis o que dispõe o Texto de 1988:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Portanto, segundo a nova sistematização trazida pela Carta de 1988, a *seguridade social* é composta por *assistência social*, *saúde* e *previdência social*, cada qual tratada em seção própria, dentro do capítulo intitulado “Da Seguridade Social”.

⁴⁹ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 158.

⁵⁰ Como aduziu Nelson Jobim, os sistemas constitucionais de 1946, 1967 e 1969, ao tratar dos direitos dos trabalhadores e da ordem social, utilizavam a expressão *previdência social* em sentido amplo (como gênero abrangente das categorias *assistência* e *benefício*) e em sentido restrito, sendo que a Constituição de 1988 substituiu a expressão *previdência social* em sentido amplo pela expressão *seguridade social*. De outro lado, ainda segundo o autor, nas cartas anteriores, a *assistência* abrangia o conceito de *saúde*, o que também foi alterado em 1988 – Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada, p. 116.

⁵¹ Ressaltamos que a assistência social constitui, segundo o Texto de 1988, direito social: “Art. 6º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma dessa Constituição. De outro lado, como Nelson Jobim, podemos entender que “a ‘previdência social’, também nominada, doutrinariamente, de ‘seguro social’, é constituída por pagamentos ao indivíduo — o segurado — ou seus dependentes, como compensação pela perda parcial ou total de sua capacidade laborativa, geralmente mediante vínculo contributivo, onde os benefícios guardam alguma proporcionalidade com as contribuições” e que “a ‘saúde’ é entendida como o conjunto de políticas e ações de natureza médica, sanitária, nutricional, educacional e ambiental, que visam o atendimento de determinados grupos populacionais” – Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada, p. 116.

Assim, o conceito constitucional de *assistência social* pode ser vislumbrado pela análise de suas formas de expressão, enumeradas pelo artigo 203 da CF/88, na seção intitulada “Da Assistência Social”:

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 a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Podemos concluir, portanto, sem grande dificuldade, que qualquer das atividades delineadas no referido dispositivo se enquadram no conceito de *assistência social*. Nesse sentido concluiu Edmar Marques Daudt: “Instituições de assistência social, então, são aqueles entes que, organizados sob as mais diversas formas, prestam serviços em prol do cidadão, nos mais variados aspectos, buscando satisfazer suas necessidades básicas de alguma forma relacionadas com o elenco do artigo 203 da Constituição Federal.”⁵²

6.5.2.1 Generalidade e gratuidade

No entanto, a questão apresenta outros contornos a serem delineados pelo intérprete. Pois com a nova sistematização, o Texto Constitucional positivou dois aspectos específicos relacionados ao conceito de assistência social no *caput* do acima

⁵² *Imunidade das Entidades Assistenciais*, p. 80.

colacionado artigo 203. Trata-se das locuções “a quem dela necessitar” e “independente de contribuição à seguridade social”.⁵³

A partir de tais enunciados, parte da doutrina passou a defender que se configuram como serviços de *assistência social* — e a conseqüente imunidade tributária das instituições de assistência social — aqueles prestados de forma gratuita e geral a todos que deles necessitarem.

Podemos questionar, assim, se os requisitos de gratuidade e generalidade, os quais eram tidos como pressupostos do conceito de *instituição*, passaram a constar do Texto Constitucional como pressupostos do conceito de *assistência social*.

Nesse sentido, Fábio Zambitte Ibrahim, ao tratar do requisito da generalidade, aduziu que o artigo 203 da CF/88 “determina, categoricamente que a assistência social só é prestada ‘a quem dela necessitar’, portanto, o atendimento de outras pessoas mediante pagamento descaracterizaria o enquadramento da entidade como assistencial.”⁵⁴

De outro lado, parcela significativa da doutrina apresentou interpretação diversa. Nesse sentido, o argumento apresentado como fundamento da tese segundo a qual a assistência social não é necessariamente prestada de maneira geral a todos que dela necessitarem e tampouco exige a inexistência de contribuição pode ser resumido na seguinte afirmativa: a *assistência social* prevista pelo artigo 203 da CF/88 não é a mesma *assistência*

⁵³ Na esteira do preceito constitucional, a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, assim conceitua assistência social: “Art. 4º. A Assistência Social é a política social que provê o atendimento das necessidades básicas, traduzidas em proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência, à velhice e à pessoa portadora de deficiência, independentemente de contribuição à Seguridade Social.” Também a Lei nº 8.742, de 7 de dezembro de 1993, Lei Orgânica da Assistência Social, apresenta o seguinte conceito de assistência social: “Art. 1º. A assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas.”

⁵⁴ Considerações sobre a Imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social, p. 40-41.

social a que se refere o artigo 150, VI, “c”, da CF/88, dispositivo que prevê a imunidade tributária.

Na opinião de Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Rodrigues, existe um conceito constitucional amplo de assistência social e um conceito restrito:

(...) podemos dizer que, no direito constitucional, há duas opções para a expressão “assistência social”, uma ampla que identifica com a assistência social, na linha da doutrina e do direito comparado e outra restrita, que a torna parte da seguridade. Hospedou o Constituinte as duas acepções, uma *lato sensu* para efeitos tributários e outra *stricto sensu* para efeitos da ordem social.⁵⁵

Assim, segundo esses autores, os requisitos da generalidade e da gratuidade, constantes do art. 203 da CF/88, são pressupostos exclusivos do conceito restrito de assistência social e não se aplicam ao conceito utilizado pelo artigo 150, VI, “c”, da Carta de 1988.

Segundo Maria Luiza Mestriner, a assistência social “compreende um conjunto de ações e atividades desenvolvidas nas áreas públicas e privada, com o objetivo de suprir, sanar ou prevenir por métodos e técnicas próprias, deficiências e necessidades de indivíduos ou grupos quanto à sobrevivência, convivência e autonomia social.”⁵⁶ Para a autora, a assistência social pode ser particular ou pública:

Quando particular, a assistência caracteriza-se geralmente por iniciativas institucionalizadas em organizações sem fins lucrativos, direcionadas a dificuldades específicas: relativas à criança, à terceira idade, ao deficiente ou portador de necessidades especiais, ao migrante, ao abandonado, entre outras. Quando pública, poderá ter ou não o estatuto de política social, ainda que ela incida na esfera pública.⁵⁷

⁵⁵ Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal, p. 123.

⁵⁶ *O Estado entre a Filantropia e a Assistência Social*, p. 16.

⁵⁷ *Id.*, *ibid.*

A propósito dessa diferenciação, Alberto Xavier defendeu tese na qual, em sentido próximo àquele exposto por Ives Gandra Martins e Marilene Rodrigues, diferenciou o conceito utilizado no artigo 203 por considerá-lo referente às instituições públicas, enquanto aquele utilizado pelo artigo 150, VI, “c”, trata de pessoas de direito privado. Eis o que enunciou o referido autor:

Ora, a verdade é que as instituições de assistência social a que o art. 150, VI, “c” da Constituição se refere são instituições privadas, visto o escopo garantístico das imunidades constitucionais ter essencialmente por destinatários os cidadãos particulares. Em relação a esses últimos, a sua qualificação como instituições de assistência social não pode ser efetuada à luz do conceito de assistência social do art. 203 da Constituição, específico das entidades públicas, mas à luz dos conceitos de direito privado.⁵⁸

Para Alberto Xavier, portanto, também não são aplicáveis ao artigo 150, VI, “c”, os requisitos do artigo 203 da Cf/88.

Outro que operou a distinção entre o conceito de assistência social constante do artigo 203 e aquele utilizado para regular a imunidade tributária é Nelson Jobim. Para o autor, o artigo 149 da CF/88, ao prever a possibilidade de cobrança de contribuição dos servidores públicos destinatários para a prestação de assistência social pelos entes federativos parciais, fundamenta tal entendimento. Eis que consignou o referido autor:

No caso, a Constituição de 1988, constata-se, portanto, que o conceito de “assistência social” utilizado no capítulo da seguridade social, não pode ser universalizado como “o conceito constitucional de assistência social”. É um conceito restrito ao subsistema constitucional da seguridade social e somente nesse subsistema circula com coerência, posto que nele e para ele são produzidas as condições de aplicação do conceito.⁵⁹

⁵⁸ As Entidades Privadas de Assistência Social como Instituições de Assistência Social, p. 23-24.

⁵⁹ Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada, p. 118.

No mesmo sentido, Misabel Derzi desenvolveu seu pensamento:

O raciocínio de que a expressão assistência social, utilizada no art. 150, que está inserido no sistema tributário, não tenha a mesma conotação técnica daquela utilizada no artigo 203 da Seção IV, pelo menos em princípio, soa contrário ao princípio sistemático. Em tese, não se sustentam, sem perda de coerência, dois sentidos distintos da expressão, no mesmo contexto constitucional. Não obstante, é a própria Constituição que parece utilizar-se de dois sentidos distintos da expressão. Ou seja, a própria Constituição, a par da distinção nitidamente feita dentro do capítulo próprio da Ordem Social, parece ter incorrido em uma “recidiva” dentro do capítulo do sistema tributário, utilizando-se da expressão assistência social, em acepção não coincidente com a apropriação técnica mais apurada. Basta considerar que o art. 149, §1º, já dentro do capítulo da “Tributação”, dispõe expressamente:

“Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social”.⁶⁰

E concluiu a autora:

Seja como for, é evidente que não há um sentido único e inequívoco na redação do art. 149 que permite a cobrança de tributo próprio para custear os sistemas de previdência e assistência social estadual e municipal na redação do art. 203. Esse último claramente estabelece como único critério para a prestação da assistência social, o da necessidade, independentemente do pagamento de contribuição. Não é que o artigo referido proíba a cobrança. É que, como o critério é o da necessidade, portanto o da carência de recursos ou incapacidade dos assistidos, o pressuposto lógico e coerente é que não haja cobrança de contribuição.⁶¹

Não obstante o esforço da doutrina em defender a tese da inaplicabilidade dos pressupostos da generalidade e da gratuidade na prestação de serviços de assistência social, como

⁶⁰ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 160-161.

⁶¹ Id., p. 162.

requisito para a imunidade tributária, a jurisprudência pátria tem adotado posicionamento diverso. Há alguns anos, ao realizar um balanço da jurisprudência do STF acerca do tema, Odím Ferreira já percebia “uma inclinação mais recente em admitir [o STF] como imunes apenas entidades que não cobrem de seus associados nenhuma quantia.”⁶²

6.5.2.2 Entidades de previdência fechada

A questão referente à gratuidade e generalidade na prestação dos serviços de assistência social tem sido objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais, especialmente no que se refere às entidades de previdência fechada.

Não obstante a doutrina majoritária, em consonância com o entendimento acima exposto, defender que tais entidades configuram modalidade de instituição de assistência social, merecedoras da imunidade desde que preencham os requisitos da lei, não tem encontrado eco no STF. À luz da Carta de 1988, a Corte Suprema fixou entendimento segundo o qual as instituições fechadas de previdência privada ou complementar que cobram contribuições de seus associados não preenchem os requisitos para gozar da imunidade tributária das entidades de assistência social.⁶³

Nesse sentido, paradigmática foi a decisão do Caso Ceres, na qual o plenário do Supremo Tribunal Federal consignou que a contribuição dos associados, beneficiários dos serviços, efetivamente desvirtua o caráter assistencial da entidade. Com esse argumento, a Corte afastou a imunidade pleiteada pela entidade. Eis o teor do aresto:

⁶² A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada [Parte 1], p. 154.

⁶³ Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, “A distinção das instituições de previdência entre abertas e fechadas se faz com base no lucro. As abertas têm fins lucrativos, e as fechadas, fins não-lucrativos” – *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 278.

Recurso extraordinário. Constitucional. Previdência privada. Imunidade tributária. Inexistência.

1. *Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.*

2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concedem benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contemplam uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avançadas, *conditio sine qua non* para a respectiva integração no sistema.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.⁶⁴ (grifo nosso)

No mesmo sentido:

Agravo regimental em recurso extraordinário. Constitucional. Previdência privada. Imunidade tributária. Inexistência.

Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. *Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social.* Precedente do Tribunal Pleno. Agravo regimental não provido.⁶⁵ (grifo nosso)

E também:

Recurso extraordinário. Entidade fechada de previdência social. Imunidade tributária.

O Plenário desta Corte, ao concluir o julgamento do RE 202.700, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu que, em face da atual Constituição, não se pode confundir instituição assistencial com entidade fechada de previdência privada, de

⁶⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.700-DF. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 8 de novembro de 2001. *DJ* 1º mar. 2002.

⁶⁵ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 346.582-RJ. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 12 de novembro de 2002. *DJ* 14 fev. 2003.

gênese contratual e que só confere benefícios aos seus filiados desde que eles recolham as contribuições pactuadas, pois entidade assim constituída não possui o caráter de universalidade que tem a assistência social oficial, daí se extraindo que os serviços por ela realizados não podem ser entendidos como sendo de assistência social em sentido estrito, em cooperação com o Poder Público; e, assim sendo, a entidade fechada de previdência privada com tais características não goza da imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna.

Esse precedente se aplica ao caso presente, em que a recorrente é entidade fechada de previdência privada com receita oriunda também das contribuições mensais de seus associados que só terão direito aos seus benefícios se as recolherem.

O acórdão recorrido, portanto, não divergiu da orientação firmada por esta Corte.

Recurso Extraordinário não conhecido.⁶⁶

Em sentido oposto, ao decidir o Caso Comshell, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, em caso de não haver contribuição dos beneficiários do plano de previdência, configura-se hipótese de imunidade tributária:

Imunidade - entidade fechada de previdência privada.

Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da incidência de impostos, ante a configuração da assistência social.⁶⁷

6.5.2.3 Nosso entendimento

Ao cabo de nossas incursões acerca do significado e alcance da expressão *assistência social* na Constituição de 1988, podemos

⁶⁶ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 360.500-MG. Relator: Ministro Moreira Alves. 26 de novembro de 2002. DJ 21 fev. 2003.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 259756 - RJ. Relator: Min. Marco Aurélio de Melo.

concluir que, não obstante a maioria da doutrina defender a inexigibilidade dos pressupostos de gratuidade, a jurisprudência da Corte Constitucional tem-se posicionado pela sua exigibilidade, ainda que de maneira não absoluta. Afinal, ainda que não se exija a prestação de serviços exclusivamente gratuitos, veda-se a cobrança a todos os seus beneficiários.

A propósito da questão, nosso entendimento vai ao encontro daquele defendido pelo STF, no sentido de que, em nossa opinião, o pagamento pelos serviços prestados retira o caráter assistencial dos mesmos, de forma que o pagamento para todos os serviços retira o caráter assistencial da entidade.

De outro lado, o pressuposto da generalidade na prestação dos serviços de assistência social tem sido interpretado de maneira flexível, de modo que se entende possível o atendimento a um círculo definido de pessoas, desde que não se promovam discriminações entre as mesmas.

Também concordamos com tal entendimento. Em nossa opinião, em não havendo lei complementar que defina a qual grau de generalidade deve atender a instituição de assistência social, na prestação de serviços, tal pressuposto deve ser entendido de maneira ampla e flexível.

6.5.3 Educação

Passemos à análise do conceito de *educação* adotado pela Constituição. Para tal mister, vejamos o que dispõem os artigos 205 e 206 da CF/88:

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios:

- I – igualdade de condições para o acesso e permanência na escola;
- II – liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber;
- III – pluralismo de idéias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;
- IV – gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais;
- V – valorização dos profissionais do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos;
- VI – gestão democrática do ensino público, na forma da lei;
- VII – garantia de padrão de qualidade.

Em sentido próximo, de acordo com a Lei de Diretrizes e Bases da Educação, Lei Federal nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996:

Art. 1º A educação abrange os processos formativos que se desenvolvem na vida familiar, na convivência humana, no trabalho, nas instituições de ensino e pesquisa, nos movimentos sociais e organizações da sociedade civil e nas manifestações culturais.

Nessa esteira, à luz do Texto Constitucional e da legislação, Levy Pinto de Castro Filho conceituou educação nos seguintes termos: “O vocábulo educação constitui o ato ou efeito de educar-se; o processo de desenvolvimento da capacidade física, intelectual e moral do ser humano, visando à sua melhor integração individual e social. Significa ainda, os conhecimentos ou as aptidões resultantes de tal processo, ou o cabedal científico e os métodos empregados na obtenção destes resultados.”⁶⁸

No mesmo sentido, a doutrina defendeu o caráter amplo do termo *educação* utilizado pela Constituição. Segundo Aliomar Baleeiro:

⁶⁸ *Ensino Superior no Brasil e Imunidade a Impostos*, p. 17.

Instituição de Educação não significa apenas a de caráter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita a cultura em geral, como laboratório, centro de pesquisas, o museu, o atelier de pintura e escultura, o ginásio de desportos, as academias de letras, artes e ciências. O importante é que seja realmente “instituição” acima e fora de espírito de lucro, e não simples “empresa” econômica, sob rótulo educacional ou de assistência social.⁶⁹

Como podemos verificar, o referido autor acata um conceito amplo de educação e opera sua restrição a partir do conceito técnico-jurídico de *instituição*. De maneira similar, Antonio Manoel Gonçalves adotou conceito amplo de educação e aduz como requisitos para a imunidade aqueles constantes da *lei*:

A imunidade, para as instituições de ensino, que atendem aos requisitos elencados na Lei Complementar (art. 14, do CTN) é abrangente, isto é, para todas as atividades de ensino, que atendem aos requisitos elencados na lei complementar (art. 14 do CTN). À evidência, todo e qualquer ensino está contemplado na imunidade: ciência, esporte, dança, etc. Ora, ensino é transmissão de conhecimentos úteis ou indispensáveis à educação ou a um fim determinado (cf. *Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa*). O aluno, ao ingressar na escola, vai em busca de conhecimento, de informação, de esclarecimento. Assim, todo e qualquer curso está incluído no vocábulo ensino (ensino de português, ensino de matemática, ensino de danças, prática de esportes, ensino de qualquer ciência, arte, ofício, etc.).⁷⁰

Nesse diapasão, segundo Ricardo Lobo Torres, “O conceito de instituições de educação abrange (...) as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a formação extra-curricular, bem como as instituições de fins culturais.”⁷¹

⁶⁹ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 314-315.

⁷⁰ *A Imunidade de Sociedade de Educação sem Fins Lucrativos*, 114.

⁷¹ *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, p. 65.

Dessas breves considerações acerca do conceito de educação, podemos concluir que todas as atividades relacionadas ao que dispõem os dispositivos constitucionais acima colacionados, bem como ao que determina a Lei de Diretrizes e Bases, devem ser entendidas como atividades de educação, merecedoras da proteção pela imunidade tributária.

Não obstante, esse não é o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal. É que, segundo os artigos 1º e 2º da Instrução Normativa nº 113, de 21 de setembro de 1998, apenas as instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior são consideradas entidades educacionais. Tal entendimento, como demonstramos, vai ao encontro do que prescreve a Constituição Federal e a legislação federal acerca da educação, de forma que os dispositivos do ato normativo acima referido padecem, em nosso entendimento, de evidente inconstitucionalidade e ilegalidade.

É importante ressaltarmos, por fim, que o conceito de educação, ao contrário daquele de assistência social, não envolve o pressuposto de gratuidade.

Consignadas tais considerações, passemos à análise dos requisitos legais que disciplinam a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.

6.6 Requisitos da lei

Como vimos nos capítulos anteriores, a imunidade tributária decorre de enunciados normativos que compõem a norma de estrutura que prevê a competência tributária dos entes políticos para a instituição de tributos. Vimos também que o enunciado normativo que prevê a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social não qualifica expressamente como imunes todas as instituições de educação

e de assistência social, mas apenas aquelas que *atendam os requisitos da lei*.⁷²

Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins denominou de *causa* da imunidade o fato de ser instituição de educação e de assistência social e de *condição* da imunidade o atendimento aos requisitos legais.⁷³

A propósito da previsão legal acerca das condições para gozo da imunidade tributária, a doutrina diverge em diversos aspectos.

6.6.1 Eficácia e aplicabilidade

O primeiro deles refere-se à eficácia e aplicabilidade do enunciado normativo que prevê a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social. Alguns autores defendem que a imunidade tributária é garantida a todas as instituições de educação e de assistência social, independentemente da existência de norma infraconstitucional que preveja requisitos para sua fruição, enquanto outros autores sustentam que tal enunciado apenas pode ser aplicado ao caso concreto se houver norma prevendo os requisitos e se tais requisitos forem preenchidos.

Assim, a partir da lição de José Afonso da Silva, que classificou as normas constitucionais em: (i) *normas de eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral*; (ii) *normas de eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral*; e (iii) *normas de eficácia limitada: (a) declaratórias de*

⁷² "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

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

⁷³ Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social, p. 65.

*princípios institutivos ou organizativos e (b) declaratórias de princípio programático, discutem os teóricos se a imunidade das instituições de educação e de assistência social integra norma de eficácia contida e aplicabilidade imediata ou norma de eficácia limitada.*⁷⁴

Em linha com esta última posição encontra-se Aires F. Barreto, segundo o qual:

Existem duas diferentes classes de imunidades: as incondicionadas e as condicionadas. Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia.

Diversamente destas, as imunidades condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. É dizer, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais.⁷⁵

Para o autor, portanto, a eficácia da imunidade das instituições de educação e de assistência social depende da existência de lei que determine os requisitos referidos pela Constituição. Nas palavras de Barreto: “Tem-se, no caso, norma de eficácia limitada, que exige a integração requerida pela Constituição.”⁷⁶

Insta ressaltar que, não obstante o autor consignar explicitamente tratar-se de norma de eficácia limitada, em outra passagem, ao tratar da diferença entre imunidade e isenção, o autor pareceu adotar postura contrária: “No caso das imunidades condicionadas há um conteúdo mínimo na própria

⁷⁴ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 86.

⁷⁵ *Contribuições Sociais: Imunidade das Instituições Beneficentes de Assistência Social*, p. 10-11.

⁷⁶ *Id.*, p. 14; e BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 65.

Constituição. É dizer: a imunidade produzirá eficácia, mesmo na ausência dos requisitos postos pela lei complementar (...).”⁷⁷

Na mesma esteira da primeira visão, Sacha Calmon Navarro Coêlho, entende que, na hipótese da imunidade ora tratada, “o dispositivo constitucional vedatório exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade.”⁷⁸ Em outra passagem, o autor deixou claro seu entendimento: “A regra imunitória é, todavia, *not self enforcing* ou *not self executing*, como dizem os saxões, ou ainda, não bastante em si, como diria Pontes de Miranda. Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei.”⁷⁹

O próprio José Afonso da Silva, na obra em que apresentou sua classificação das normas constitucionais quanto à eficácia e aplicabilidade, referiu-se expressamente à hipótese prevista pelo artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal.

O autor, após conceituar normas constitucionais de princípio institutivo, espécie de norma de eficácia limitada, como sendo “aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”,⁸⁰ enunciou que assim o são as normas que se referem “ao estabelecimento de requisitos para a imunidade fiscal das instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, c).”⁸¹

⁷⁷ BARRETO, Aires F. *Contribuições Sociais: Imunidade das Instituições Beneficentes de Assistência Social*, p. 20

⁷⁸ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 106.

⁷⁹ *Id.*, p. 266.

⁸⁰ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 126.

⁸¹ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 185-186.

Com relevante companhia, ousamos discordar do referido autor. Em nossa opinião, o enunciado que prevê a imunidade tributária ora tratada consiste em norma de eficácia contida. Eis o conceito de tal modalidade normativa apresentado por José Afonso da Silva:

Normas de eficácia contida, portanto, são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos dos conceitos gerais por ela enunciados.⁸²

E em outra passagem o autor foi enfático ao tratar das características das normas de eficácia contida:

As normas de eficácia contida (...) têm natureza de normas imperativas, limitadoras do poder público, valendo dizer: consagradoras, em regra, de direitos subjetivos dos indivíduos ou de entidades públicas ou privadas. E as regras de contenção de sua eficácia constituem limitações a esses direitos e autonomias; ou, segundo uma teoria moderna, (...), são regras e conceitos limitativos das situações subjetivas de vantagem.⁸³

Com base nos conceitos e características acima expostos, podemos, na esteira de Regina Helena Costa, analisar a hipótese da imunidade das instituições de educação e de assistência social.⁸⁴

Como vimos, a imunidade tributária é prevista por enunciados normativos que compõem a norma de competência tributária de forma a qualificar expressamente determinados fatos, pessoas ou bens, os quais não serão objeto de tributação. Nesse sentido, as hipóteses de imunidade tributária possuem tratamento constitucional suficiente e específico, de forma que prescinde sua aplicação de qualquer integração normativa.

⁸² Idem, p. 116.

⁸³ Id., *ibid.*

⁸⁴ *Imunidades Tributárias*, p. 93-99.

O que a legislação infraconstitucional pode, nos casos em que a Constituição especifica, é definir os contornos através dos quais se poderá verificar se a pessoa, situação ou bem imune corresponde à hipótese imunitória. Assim, é evidente que não se trata a imunidade tributária de “esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”.

Nessa esteira, podemos consignar, com Regina Helena Costa, que nos casos em que o Texto Constitucional “não definir, de modo suficiente e expressamente, a situação de exoneração tributária que aponta, remetendo ao legislador infraconstitucional a incumbência de fazê-lo, estar-se-á diante de mera isenção (...)”.⁸⁵ Afinal, como pudemos analisar anteriormente, a isenção é definida por lei ordinária enquanto a imunidade é traçada pela Constituição. Assim, se a Constituição não define específica e suficientemente a hipótese de imunidade tributária, de imunidade não se trata. Trata-se de mero comando constitucional expresso para a outorga de isenção tributária.⁸⁶

Assim, entendemos lícito concluir que as hipóteses em discussão, diversamente daquelas de imunidade tributária, configuram normas de eficácia plena e aplicabilidade limitada, pois dependem da legislação infraconstitucional para poderem adquirir eficácia.

⁸⁵ *Imunidades Tributárias*, p. 95-96.

⁸⁶ São exemplos de dispositivos constitucionais que remetem à legislação infraconstitucional a outorga de isenção tributária os seguintes artigos:

“Art. 155. (...)

§2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá o seguinte:

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a.

Art. 156. (...)

(...)

§3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo [ISS], cabe à lei complementar:

(...)

II – excluir da incidência exportações de serviços para o exterior.”

Por fim, insta consignar outros dois argumentos que arrimam o entendimento segundo o qual a hipótese de imunidade ora tratada é dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata. O primeiro refere-se ao §1º do artigo 5º da Constituição, que assim dispõe: “As normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”⁸⁷ O segundo remete à própria teoria de José Afonso da Silva, segundo quem, “são de eficácia plena as normas constitucionais que (...) contenham vedações ou proibições (...)”, como é o caso das imunidades tributárias.⁸⁸

A questão, a propósito do tema aqui analisado, configura-se mais teórica do que prática, pois a previsão dos requisitos da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “c”, da CF/88 encontra-se em lei anterior à própria Carta Magna e por ela recepcionada. De qualquer forma, a propósito de outra hipótese de imunidade,⁸⁹ revogada pela Emenda Constitucional nº 20/98, o Supremo Tribunal Federal teve ocasião de manifestar-se e o fez nos seguinte sentido:

Imposto de renda na fonte. Proventos. Beneficiários com idade superior a sessenta e cinco. art. 153, §2º, inc. II, da Constituição Federal. Lei n. 7.713/88.

O STF, no julgamento do Mandado de Segurança n. 22.584 (Sessão do dia 17.04.97), proclamou o entendimento no sentido de que o art. 153, §2º, II, da Constituição Federal, ao estabelecer que o imposto de renda “não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e

⁸⁷ Acerca das imunidades tributárias como garantias do contribuinte, ressaltamos o que dispõe o *caput* do art. 150 da CF/88: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.*” (grifo nosso)

⁸⁸ *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, p. 101.

⁸⁹ Podemos notar que a hipótese objeto da decisão do STF não se refere a pressupostos para o gozo da imunidade, mas da definição dos termos e dos limites em que a mesma seria usufruída. Tal diferença não nos conduz a uma conclusão segura de que o entendimento do STF anda no sentido segundo o qual a imunidade do artigo 150, VI, “c”, compõe norma de eficácia limitada. Além disso, insta consignar que há discussões acerca da constitucionalidade da revogação da imunidade da pessoa maior de sessenta e cinco anos, por tratar-se a imunidade de garantia individual, cuja revogação é vedada pelo art. 60, §4º, IV, da CF/88.

pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho”, *não é auto-aplicável, estando a depender de lei que fixará os termos e os limites dessa não-incidência*. E, até que advenha a lei regulamentando o exercício desse direito, continuam válidos os limites e restrições fixados na Lei n. 7.713/88 com suas posteriores alterações. Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido.⁹⁰ (grifo nosso)

De outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, ao tratar da questão, pronunciou-se expressamente pela aplicabilidade imediata da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social:

Vedação ao poder de tributar. Instituição social. Cumprimento. Requisitos legais.

A imunidade é instituída pela CF e tem aplicabilidade imediata, independente de regulamentação. A questão se resume em se saber se a instituição satisfaz os requisitos do art. 14 do CTN. (...)

Recurso conhecido e improvido.⁹¹ (grifo nosso)

Ao cabo, nos termos de todo o acima exposto, sentimo-nos tranqüilos em afirmar que a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social é prevista por enunciados normativos de eficácia contida, na terminologia de José Afonso da Silva.

Nesse sentido, precisas foram as palavras de Betina Treiger Grupenmacher: “A regra imunitória do art. 150, VI, ‘c’, é uma norma de eficácia contida, pois sendo uma norma de aplicabilidade imediata e direta, indica legislação futura que imporá limites à sua aplicação.”⁹²

⁹⁰ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.082-MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 24 de abril de 1998. DJ 28 ago. 1998.

⁹¹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 27.261-MG. Relator: Ministro Garcia Vieira. 5 de outubro de 1992. DJ 07 dez. 1992.

⁹² *Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais do Poder de Tributar*, p. 136. Ressalvamos que, em nosso entendimento, nos termos do que expusemos no Capítulo 5, a imunidade tributária não constitui regra autônoma, mas compõe a própria norma de competência tributária.

Entretanto, devemos ressaltar que entendemos mais adequada a denominação utilizada, por exemplo, por Michel Temer, segundo o qual melhor denominação seria *normas constitucionais de eficácia redutível ou restringível*.⁹³ Afinal, entendemos, com o autor, e com o próprio José Afonso da Silva, que a eficácia é plena e que poderá ser contida desde que haja a norma que discipline tal contenção. Nesse mesmo sentido encontra-se o pensamento de Regina Helena Costa, que classifica a imunidade das instituições de educação e de assistência social de imunidade como norma de eficácia contida ou restringível.⁹⁴

6.6.2 Lei complementar x lei ordinária

Outro aspecto motivador de discussão doutrinária, ao lado da eficácia e aplicabilidade da imunidade objeto de nosso estudo, refere-se ao instrumento normativo apto a definir quais são os requisitos para a fruição da imunidade ora tratada. De um lado, encontram-se aqueles que defendem ser a lei complementar; de outro, aqueles que sustentam ser a lei ordinária o meio adequado a desempenhar tal tarefa.

6.6.2.1 Teorias a favor da lei ordinária

De maneira geral, aqueles que defendem que a lei apta a definir os requisitos para gozar da imunidade tributária é a lei ordinária, alegam como fundamento de sua tese o fato de que o Texto Constitucional, ao tratar da hipótese imunitória, não se refere expressamente a lei complementar, mas a *lei*:

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

⁹³ *Elementos de Direito Constitucional*, p. 24.

⁹⁴ *Imunidades Tributárias*, p. 93-99.

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços (...) das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*; (grifo nosso)

Nesse sentido, pronunciou-se Aliomar Baleeiro, à luz da Constituição de 1969, cuja redação era similar à atual:⁹⁵ “A lei que fixará os requisitos é a lei ordinária.”⁹⁶ Já sob a égide da Carta de 1988, para Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, “o preceptivo mais específico da parte final do art. 150, VI, “c”, da superlei não se refere à ‘lei complementar’, mas apenas à ‘lei’, sem qualificação, o que indica que, de fato, cogita ele de ‘lei ordinária’.”⁹⁷ Na mesma esteira Carlos Valder do Nascimento:

Importa salientar que os requisitos não estão reservados à lei complementar, porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte.⁹⁸

Ainda mais radical é a posição de Ercias Rodrigues de Souza. Partindo do entendimento de que o artigo 150, VI, “c”, da CF/88 contém disposição especial, de forma que os requisitos a serem preenchidos para a configuração de hipótese de imunidade devem ser definidos por lei ordinária, o referido

⁹⁵ “Art 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – instituir imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados em lei;”

⁹⁶ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 313.

⁹⁷ *Imunidade Tributária*, p. 347.

⁹⁸ *Id.*, p. 736.

autor assim se manifestou: “nos parece ser da atribuição dos entes políticos editar, na lei do tributo, e em cada caso, os requisitos a serem atendidos. O grau de liberdade desse labor é evidentemente delimitado pelo paradigma constitucional.”⁹⁹

Ricardo Lobo Torres também possui entendimento segundo o qual lei ordinária possui aptidão para criar requisitos ao gozo da imunidade. Nas palavras do autor:

A regulamentação das imunidades expressamente declaradas na CF será sempre por lei complementar, salvo na hipótese do art. 150, VI, c, que permite que a lei — sem adjetivo — crie requisitos para a imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, pela razão evidente de que tais pessoas têm sua existência disciplinada pela legislação ordinária; observe-se, entretanto, que nesta última hipótese, cuida-se menos de regulamentação das imunidades que das condições para a legalização das entidades protegidas.¹⁰⁰

Como podemos perceber, não obstante defender a impossibilidade de lei ordinária regulamentar os requisitos previstos pela Constituição para o gozo da imunidade das instituições de educação e de assistência social, Lobo Torres fez a ressalva de que a lei ordinária poderá criar tais requisitos desde que relacionados às condições formais de existência das entidades imunes.

Andando por plagas próximas, Eduardo Bottallo entende que os requisitos para gozo da imunidade devem ser previstos por lei complementar, à luz do disposto no artigo 146, II, da CF/88.¹⁰¹ Entretanto, o autor defendeu que existe um espaço para a lei ordinária regulamentar o dispositivo imunitório, desde que o faça no interesse da fiscalização fazendária e desde

⁹⁹ *Imunidades Tributárias na Constituição Federal*, p. 141.

¹⁰⁰ *Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, p. 63-64.

¹⁰¹ Analisaremos tal dispositivo adiante.

que não crie requisitos outros além daqueles previstos pelo Texto Constitucional e pela lei complementar. Eis o que expôs Bottallo ao tratar do tema:

Tais requisitos expressam, sem sombra de dúvidas, “limitações constitucionais ao poder de tributar” em sentido próprio, pelo que somente podem ser veiculados por lei complementar. Porém, parece-me possível que leis ordinárias (federais, estaduais, municipais ou distritais, conforme se tratem de impostos reservados às respectivas competências) veiculem normas voltadas à preservação de legítimos interesses fazendários, suscetíveis de serem prejudicados por ações ou omissões de entidades imunes. Conquanto não se prestem para dar ao instituto da imunidade configuração diversa daquela traçada pela Constituição, e por lei complementar, referidas normas podem, perfeitamente, prever, a título de sanção, a perda ou a suspensão do gozo da imunidade, por pessoas cujo procedimento se desvie dos caminhos do interesse público, ou possibilite a terceiros que o façam.¹⁰²

A propósito do pensamento dos autores acima citados, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, defensor da tese segundo a qual lei ordinária é apta a definir os requisitos da imunidade ora tratada, assim se manifestou:

Na doutrina, já em face da Carta atual, Ricardo Lobo Torres e Eduardo Bottallo, como que seguindo esta decisão do STF, concebem que a lei de que cuida a letra c do inciso VI, do art. 150 da Lei Suprema de 1988 é a lei ordinária federal, estadual, distrital e municipal, mas esta só poderia regular as condições para a existência da pessoa imune e o seu comportamento, podendo, inclusive, estabelecer deveres com o fito de favorecer os interesses da arrecadação e da fiscalização e de prevenir ou punir ações ou omissões ilícitas, na linha do que já tinha dito o arguto Ulhôa Canto, a lei ordinária não pode fixar os requisitos para o gozo da imunidade, pode tão somente dispor sobre aspectos configuradores do que sejam instituições educacionais e de ensino.

¹⁰² Imunidade de Instituições de Educação e de Assistência Social e Lei Ordinária – um Intrincado Confronto, p. 58.

Dissinto desse entendimento. Primeiro, porque a expressão “atendidos os requisitos da lei” está posta num dispositivo constitucional, que cuida da imunidade dos partidos políticos e de suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, e, portanto, qualquer disciplina de requisitos tem, é claro, como finalidade, estabelecer as condições para o gozo da imunidade. E, se isto é verdade, não restaria matéria concernente aos requisitos para a fruição da imunidade a ser estabelecida em lei complementar.¹⁰³

6.6.2.2 Teorias a favor da lei complementar

Do outro lado da corrente encontram-se aqueles autores que defendem ser a lei complementar o único instrumento legal apto a definir os requisitos da imunidade das instituições de educação e de assistência social. Em linhas gerais, fundamentam seu entendimento no dispositivo contido no inciso II do artigo 146 da Constituição Federal que assim dispõe:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

(...)

Desse modo, considerando que a imunidade tributária, nos termos da sistemática constitucional, consiste em uma “limitação ao poder de tributar”, a maior parte da doutrina entende que, não obstante o texto constante da alínea “c” do inciso VI da CF/88 referir-se apenas à *lei*, a interpretação sistemática, por força do contido no artigo 146, II, revela que tal *lei é lei complementar*.¹⁰⁴

¹⁰³ Imunidade Tributária, p. 348.

¹⁰⁴ O artigo 150, VI, “c”, consta da Seção II, do Capítulo I, do Título VI da CF/88, que é denominada, como vimos, “DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”. É importante consignarmos que *lei complementar* é a espécie normativa prevista no rol do artigo 59, da CF/88, cujo processo de elaboração requer aprovação por maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional (art. 69, CF/88) e que tem como objeto matéria prevista expressamente pela Constituição. A partir de tal conceito, Paulo de Barros Carvalho denominou de pressuposto material da lei complementar a matéria expressa — ou implicitamente, segundo o autor — indicada na Constituição; e de pressuposto formal, o *quorum* especial de aprovação — *Curso de Direito Tributário*, p. 203.

Como salientamos, o principal fundamento da tese encontra-se no artigo 146, II, da CF/88. Nesse sentido, Edison Carlos Fernandes apresentou o seguinte silogismo:

Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, c, é lei complementar:

Lei complementar deve regular as limitações ao poder tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar.

Logo, lei complementar deve regular a imunidade.¹⁰⁵

Na mesma esteira, Bernardo Ribeiro de Moraes:

A imunidade tributária, na terminologia constitucional, é uma limitação constitucional ao poder de instituir imposto sobre certas situações, pessoas ou coisas consideradas “imunes”. A imunidade tributária, ainda mais é uma vedação constitucional ao poder fiscal.

Como tal, a imunidade tributária somente poderá ser regulada ou regulamentada através da Lei complementar, lei subordinada à Constituição, que integra esta numa escala imediatamente abaixo das normas constitucionais devendo ser respeitada pelo legislador ordinário das entidades tributantes.¹⁰⁶

Luciano Amaro também defende a lei complementar como o instrumento adequado a regular a matéria, referindo-se à imunidade como norma de competência: “A imunidade (...) completa o desenho constitucional da competência (como exceção que restringe o campo de abrangência da norma atributiva da competência). Disso decorre, por imperativo lógico, que ela tem de ser completamente definida em disposição alheia à disciplina da lei ordinária.”¹⁰⁷

Misabel Derzi assinalou como base de seu entendimento o disposto no artigo 146, II, e a inevitável descaracterização da imunidade no caso de sua alteração pelo próprio legislador ordinário que cria os tributos:

¹⁰⁵ Imunidade Tributária, p. 564.

¹⁰⁶ A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos, p. 140.

¹⁰⁷ Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária, p. 149.

Não se pode mais, pois sustentar a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular as imunidades, porque:

a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar, no seu art. 146 (...);

a imunidade não pode ser regulada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatários de tais entes levariam à frustração da própria imunidade.¹⁰⁸

No mesmo sentido Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Não é nem poderia ser lei ordinária. Uma porque a imunidade, restrição ao poder de tributar da União, dos Estados e dos Municípios, ficaria à mercê da vontade dos próprios destinatários da restrição, se lhes fosse dado regulá-la pela lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa Constituição rígida para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação vir a ser manipulado por quem, justamente, se proíbe o poder de tributá-las.¹⁰⁹

Por fim, insta consignarmos, com Aires F. Barreto, que, independentemente da posição que se adote em face da disputa doutrinária acerca da função dúplice ou tríplice da lei complementar em matéria tributária, “uma coisa é certa: as duas correntes sempre reconheceram serem missões privativas de lei complementar, assim a de dispor sobre conflitos de competência, como a de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A doutrina sempre foi uníssona ao consagrar a lei complementar como o único veículo competente para dispor sobre essas matérias.”¹¹⁰

¹⁰⁸ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 146.

¹⁰⁹ Imunidade de Instituições de Assistência, p. 125. Ainda no mesmo sentido, encontramos o pensamento de Ives Gandra da Silva Martins: “Se se admitisse que as leis ordinárias de cada uma das 5.500 entidades federativas do país é que deveriam definir tais requisitos, poderíamos ter 5.500 proposições diferentes para a aceitação da imunidade por parte dos poderes tributantes, com razoáveis possibilidades de se eliminar tal imunidade pela criação de requisitos inviáveis de serem atendidos” – Imunidades Tributárias, p. 42; e de José Eduardo Soares de Melo: “Realmente, se ao legislador ordinário fosse possibilitado instituir regras próprias de imunidade, as normas complementares poderiam ser alteradas, desprezadas ou suprimidas, eliminando-se obliquamente as limitações para tributar, que, a seu turno, consubstanciam irremovíveis direitos e garantias individuais” – *Curso de Direito Tributário*, p. 109.

¹¹⁰ Contribuições Sociais: Imunidade das Instituições Beneficentes de Assistência Social, p. 15.

Em nossa opinião, o instrumento apto a determinar os requisitos da imunidade tributária das instituições assistenciais e educacionais é a lei complementar. Entendemos que o disposto no artigo 146, II, da CF/88 aplica-se ao preceito imunitório, mesmo que ele se refira apenas a lei, e não especificamente a lei complementar.

6.6.2.3 Retomada histórica

Ao lado da interpretação sistemática, que leva em conta tratar a imunidade tributária de limitação do poder de tributar, matéria objeto de lei complementar, nos termos do artigo 146, II, da CF/88, podemos enunciar o aspecto histórico. É que, como vimos anteriormente, com a Emenda Constitucional nº 18/65, a Constituição de 1946 foi alterada, de modo que se passou a exigir que as instituições de educação e de assistência social cumprissem requisitos definidos em *lei complementar*.¹¹¹

Já na Constituição de 1967, o artigo que tratava da imunidade sob análise passou a exigir não mais *lei complementar* para a fixação dos requisitos imunitórios, mas apenas a *lei*.¹¹² Acontece que, e aí está o aspecto importante, o texto de 1967 trouxe outra inovação: nele passou a constar dispositivo semelhante àquele constante do artigo 146 da CF/88. Eis o teor do §1º do artigo 19 da Carta de 1967:

¹¹¹ “Art 2º. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar impostos sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços de Partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os *requisitos fixados em lei complementar*,” (grifo nosso)

¹¹² “Art 20. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – criar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou os serviços de Partidos Políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os *requisitos fixados em lei*,” (grifo nosso)

Art 19. (...)

(...)

§1º *Lei complementar* estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. (grifo nosso)

Em nossa opinião, portanto, a supressão do qualificativo *complementar* à lei apta a determinar os requisitos da imunidade das instituições de educação e de assistência social, promovido pelo Texto Constitucional de 1967, decorreu da inserção de disposição expressa, ainda que em outro artigo, de que a lei complementar seria o instrumento apto a regular tal situação.

Tal retomada histórica, em nossa opinião, corrobora a tese segundo a qual a lei apta a regular os requisitos a serem preenchidos para a configuração da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social é a lei complementar.

6.6.3 Limites e possibilidades de regulamentação por lei complementar

Outro aspecto analisado pela doutrina, a propósito dos requisitos legais para a fruição da imunidade, refere-se às possibilidades e limites atribuídos à lei complementar para a definição dos requisitos a serem preenchidos pela entidade imune.¹¹³

Partindo do pressuposto de que a imunidade tributária possui natureza constitucional, a doutrina costuma defender que lei complementar não pode definir novas condições ou pressupostos para o seu gozo. Segundo o entendimento dominante, cabe à lei complementar a tarefa exclusiva de explicitar o conteúdo implícito do mandamento constitucional e possibilitar sua efetiva concretização e fiscalização. Nesse sentido, pronunciou-se Aires F. Barreto:

¹¹³ Como vimos acima, o primeiro aspecto refere-se à eficácia e aplicabilidade da imunidade tributária e o segundo, à espécie legislativa apta a definir quais são os requisitos.

A lei complementar ao regular as limitações constitucionais ao poder de tributar deve restringir-se a explicitar o que implícito está na Constituição. Não se trata de uma carta em branco. A lei complementar não pode nem desbordar, nem restringir o sentido, conteúdo e alcance do preceito imunitório. É que a lei complementar reguladora das limitações constitucionais ao poder de tributar possui natureza meramente declaratória.¹¹⁴

A mesma posição foi adotada por Yoshiaki Ichihara:

As limitações já estão previstas expressa e/ou implicitamente na própria Lei magna, cabendo ao legislador ordinário, através do veículo eleito, a “lei complementar”, regular, no sentido de explicitar, tornar aplicável e aclarar os limites, evidentemente, sem estreitar ou alargar o que já existe implicitamente, visando, única e exclusivamente, facilitar a compreensão, a interpretação e a aplicação.¹¹⁵

Na mesma esteira, para Ives Gandra da Silva Martins e Marilena Rodrigues, “além de deverem estar previstos em lei complementar, os requisitos só podem consistir em condições que visem assegurar a teleologia do benefício; que sejam compatíveis com a finalidade para a qual a desoneração foi concebida pelo legislador Supremo.”¹¹⁶

Assim, podemos concluir, com os autores acima citados, que a lei complementar possui a função restrita de regulamentar aspectos formais da imunidade tributária, devendo restringir-se a explicitar o texto da Constituição e definir instrumentos capazes de garantir a efetiva eficácia do comando constitucional imunitório. Não pode a legislação infraconstitucional restringir, deturpar ou anular a imunidade constitucionalmente prevista. Deve apenas proporcionar sua concretização e garantir seu controle.

¹¹⁴ *Contribuições Sociais: Imunidade das Instituições Beneficentes de Assistência Social*, p. 18-19.

¹¹⁵ *Imunidades Tributárias*, p. 101.

¹¹⁶ *Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social*, à Luz da Constituição Federal, p. 116.

Nesses termos, podemos verificar a extrema relevância do estudo que procedemos no item anterior, quando tivemos oportunidade de analisar o conceito de instituições de educação e de assistência social. Afinal, se cabe à lei complementar apenas aclarar e tornar adequada a aplicação do Texto Constitucional, de suma relevância é a perfeita compreensão do significado dos termos por ele utilizados.

Quando sustentamos que o termo instituição utilizado na Carta de 1946 possuía sentido técnico-jurídico, segundo o qual a entidade deveria possuir finalidade pública, ausência de fim lucrativo e generalidade na prestação de serviços, ressaltamos o fato de que naquele Texto Constitucional não havia previsão de requisitos legais para o gozo da imunidade — afinal tais requisitos eram implícitos ao conceito de instituição da Teoria Geral do Direito, nos termos defendidos por Leopoldo Braga. Defendemos também que a restrição ao conceito de instituição promovido pela doutrina e pela jurisprudência fez com que o próprio Texto Constitucional, a partir da Emenda nº 18/65, fizesse constar em lei os requisitos para o gozo da imunidade. Requisitos esses, como dissemos, não criados pelo constituinte reformador ou pelo legislador complementar, mas mera decorrência do conceito constitucional de instituições de educação e de assistência social.

Assim, ao cabo dessa análise, podemos concluir que o enunciado normativo que prevê a imunidade tributária ora tratada possui eficácia plena e aplicabilidade restritiva, sendo que os instrumentos legais para tanto, aptos a definir os requisitos a serem preenchidos pelas instituições de educação e de assistência social, são aqueles previstos por lei complementar, a qual possui as funções de explicitar, proporcionar a aplicação e aclarar os limites do preceito constitucional imunitório.

Passemos, então, à análise da lei complementar que regulamenta os requisitos legais da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “c”, da CF/88.

6.6.4 Requisitos do Código Tributário Nacional

Nesse aspecto, a doutrina não costuma duvidar de que o diploma legal apto a estabelecer os requisitos da imunidade ora tratada é o Código Tributário Nacional.¹¹⁷ Tal pensamento é compartilhado por Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Os requisitos da lei, mesmo sem o adjetivo ‘complementar’, remetem-se ao art. 14 do CTN, obviamente, por se tratar de uma limitação ao poder de tributar somente passível de regulamentação por meio de lei complementar, a teor do art. 146 II, da CF/88.”¹¹⁸

O Supremo Tribunal Federal também já se pronunciou sobre o tema e deixou consignado o mesmo entendimento:

Imunidade tributária – Entidades voltadas à assistência social.

A norma inserta na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita alínea “c” do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito a imunidade.¹¹⁹

Devemos ressaltar que, embora o Código Tributário Nacional tenha sido instituído por meio da já mencionada Lei Ordinária nº 5.172/66, o mesmo foi recepcionado pela Constituição de 1988¹²⁰ com a eficácia de lei complementar. Em

¹¹⁷ Referimo-nos aqui à parte da doutrina, que é dominante, a qual entende ser a lei complementar o instrumento legal hábil a regular os requisitos da imunidade das instituições de educação e de assistência social.

¹¹⁸ *Imunidades Tributárias*, p. 228.

¹¹⁹ Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 420-RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio. 31 de agosto de 1994. *DJ* 23 set. 1994.

¹²⁰ O §5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88 assim dispõe: “§5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele (...)”.

verdade, desde a Carta de 1967, a Lei nº 5.172/66 possui tal eficácia, quando, em face do disposto no artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 passou a ser denominada de Código Tributário Nacional. Tal transformação, como informou Sacha Calmon Navarro Coêlho, deve-se ao fato de que, não obstante a Emenda Constitucional nº 18/65 determinasse a regulamentação de determinadas matérias por lei complementar, a Constituição de 1946 não possuía disciplina do processo legislativo diferenciado para a elaboração de leis complementares.¹²¹

De qualquer forma, não sobrevivem grandes discussões acerca da eficácia de lei complementar do Código Tributário Nacional, de forma que sua alteração pode apenas ser promovida por tal espécie normativa.

Fixadas tais considerações, passemos à análise dos dispositivos do CTN que tratam da imunidade tributária, objeto de nosso estudo.

Em seu artigo 9º, o Código Tributário meramente repete, em linhas gerais, o que o Texto Constitucional dispõe sobre a imunidade tributária:

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – cobrar imposto sobre:

(...)

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos fixados na Seção II deste capítulo.

A diferença em face do dispositivo constitucional, como podemos notar, refere-se à parte final da alínea “c”, na qual

¹²¹ *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 377.

consta que os requisitos para fruição da imunidade encontram-se fixados na seção II daquele capítulo do CTN.¹²²

Em tal seção, o artigo específico que trata dos requisitos para o gozo da imunidade é o artigo 14, que assim dispõe:

Art. 14. O disposto na alínea “c” do inciso IV do art. 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;¹²³

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.

§1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no §1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.¹²⁴

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

Colacionado o dispositivo legal que estabelece os requisitos da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, passemos à análise de cada um deles.

Iniciando, pois, pela parte final do art. 14, no §2º consta que os serviços imunes são aqueles diretamente relacionados com os objetivos sociais da entidade. Tal previsão consta expressamente do Texto Constitucional, no §4º do artigo 150, o qual possui maior alcance, pois se refere também ao patrimônio e às

¹²² A redação atual do dispositivo foi dada pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Na redação original, não constavam as inovações trazidas pela Carta de 1988, especificamente a ampliação da imunidade às fundações dos partidos políticos e para as entidades sindicais dos trabalhadores, bem como o requisito da finalidade não lucrativa.

¹²³ A redação do inciso foi dada pela Lei Complementar nº 104/01, que alterou a antiga disposição, assim redigida:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;”

¹²⁴ O §1º do art. 9º do CTN dispõe que as entidades imunes não estão dispensadas da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caibam reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

rendas relacionadas com as finalidades essenciais da entidade.¹²⁵ Assim, entendemos que o dispositivo infraconstitucional não possui utilidade, de forma que a questão nele disciplinada será analisada adiante.

De outro lado, com relação ao §1º do artigo ora analisado, lembramos que do enunciado constitucional que prevê a imunidade tributária deriva Direito Público subjetivo à sua fruição, o qual pode ser exercido de imediato, independentemente da atuação do Poder Público. Assim, eventual manifestação estatal acerca do preenchimento dos requisitos para fruição da imunidade possui natureza meramente declaratória, pois o preenchimento dos requisitos previstos pela lei complementar garante *hic e nunc* o direito à imunidade tributária. Ao tratar do tema, José Eduardo Soares de Melo assim se manifestou: “A atribuição desta malsinada competência ao administrador público não se adequa aos ditames constitucionais, uma vez que nunca lhe poderia ser concedido o poder de paralisar (ainda que temporariamente) os importantes efeitos imunitórios.”¹²⁶ Esclarecendo a questão, Sacha Calmon Navarro Coêlho assim se manifestou:

O que a lei complementar assegura ao ente tributante, faltando o cumprimento dos requisitos do art. 14, I, II, III, e art. 9º, §1º, é o poder de suspender o benefício (não o reconhecendo). Tal só poderá ser feito, no entanto, por meio do processo regular, assegurando-se ao imune ampla defesa. E, frise-se, desde que o imune passe a cumprir os requisitos — supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido —, reingressa no direito subjetivo à imunidade. À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade. Pode tão somente suspender-lhe a fruição, fundamentadamente, até e enquanto não observados os requisitos legais.¹²⁷

¹²⁵ “§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.”

¹²⁶ A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social (Lei 9.532/97), p. 93.

¹²⁷ Imunidades Tributárias, p. 231-232.

Nesse sentido, entendemos que, não obstante o dever de fiscalização acerca do cumprimento dos requisitos da imunidade, o dispositivo legal em tela confere competência para que a Administração Pública suspenda a aplicação do benefício a partir do momento em que a fiscalização detecte o descumprimento dos requisitos exigidos para gozo da imunidade, desde que observado o devido processo legal e a ampla defesa, consubstanciados em processo administrativo fiscal.¹²⁸

Seguindo nosso caminho, verificamos que o inciso III do art. 14 do CTN, ao determinar a escrituração de receitas e despesas em livros aptos a comprovar sua exatidão, dispõe acerca de deveres instrumentais tributários.¹²⁹ Tais deveres, como já verificamos, derivam de normas jurídicas diversas daquelas que determinam a incidência tributária e determinam condutas a serem adotadas com a finalidade de proporcionar a verificação pelos órgãos públicos acerca da ocorrência ou não de fatos correspondentes àqueles descritos pelas normas de incidência tributária. Assim, podemos sustentar que o dispositivo em tela visa a proporcionar à Administração Pública a fiscalização acerca do cumprimento dos demais requisitos imunitórios pela entidade imune.

Já o inciso II do mesmo artigo 14 do CTN, cuja disposição constava inicialmente do próprio Texto Constitucional de 1946, estabelece critérios objetivos que concretizam o Texto Constitucional em dois sentidos.¹³⁰ Tanto a exigência de

¹²⁸ O procedimento de suspensão da imunidade tributária foi disciplinado, em nível federal, pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

¹²⁹ "III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão."

¹³⁰ "CTN, art. 14. (...):
II – *aplicarem, integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.*"

Constituição de 1946, "Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

(...)

V - lançar impostos sobre:

(...)

b) templos de qualquer culto, bens e serviços de Partidos Políticos, instituições de educação e de assistência social, desde que as suas rendas sejam *aplicadas integralmente no País para os respectivos fins;*" (grifo nosso)

aplicação dos recursos no país, quanto aquela que determina sua aplicação na manutenção dos objetivos institucionais possuem a função de garantir que a entidade imune efetivamente atua nas áreas de educação e de assistência social, bem como possuem finalidade não lucrativa. Além disso, o dispositivo exige que a instituição ofereça seus serviços em solo pátrio. Como podemos perceber, tais exigências são válidas, pois simplesmente concretizam claramente o comando constitucional.

Por fim, nos termos do inciso I do multicitado artigo 14 do CTN, podemos perceber que tal dispositivo explicita o requisito constitucional expresso da finalidade não lucrativa.¹³¹ Já vimos, no item anterior, que a maior parte da doutrina, com a qual concordamos, entende que a observância do requisito da finalidade não lucrativa é comprovada através da não distribuição do patrimônio e rendas da instituição a qualquer título. Não obstante a clareza do dispositivo, entendemos que duas considerações cumprem serem traçadas. A primeira delas diz respeito à recente alteração do inciso I do artigo 14, acima colacionado, promovida pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Na redação original do dispositivo constava vedação à distribuição do patrimônio e rendas da instituição, a título de lucro ou participação no seu resultado. Consideramos que a alteração, ao vedar qualquer forma de distribuição de lucros, é válida, pois visa a garantir a ausência de finalidade lucrativa da entidade, requisito constitucional expresso introduzido pela Carta de 1988. Nesse sentido, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto consideraram a nova redação um aperfeiçoamento do *desideratum* constitucional.¹³²

¹³¹ "I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título."

¹³² *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 29.

A propósito do tema, ainda durante a vigência da redação original do art. 14 do CTN, decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Tributário. Imunidade tributária de entidade privada de educação. Hipótese em que ela não se configura. Exigência do art. 14, I, do CTN não atendida.

Se resulta do estatuto da entidade educacional que o lucro obtido, ou parte dele, é, de alguma forma, distribuído aos sócios, ao invés de ser aplicado em benefício da própria instituição e para atendimento de suas finalidades, não há como ter-se como satisfeita a exigência contida no inciso I e, por via de consequência, no inciso II, ambos do art. 14 do CTN. Assim, se ao retirar-se, pode o sócio receber a sua cota acrescida não apenas do resultado da aplicação monetária, mas também de parcela correspondente a lucros, não há como reconhecer à entidade o benefício da imunidade tributária.¹³³

De sorte que, especialmente em face da nova redação do inciso I do art. 14 do CTN, entendemos que a finalidade não lucrativa de uma instituição é demonstrada pela não-distribuição de patrimônio e rendas sob hipótese alguma, inclusive nos casos de extinção da entidade.¹³⁴ Entretanto, tal afirmação nos conduz a uma questão conturbada, que será objeto de nossa segunda consideração a propósito do dispositivo ora analisado.

¹³³ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 108.737-SP. Relator: Ministro Aldir Passarinho. 25 de outubro de 1988. DJ 27 out. 1989.

¹³⁴ Nesse sentido, lembramos aqui da definição analítica constante da Lei nº 9.790/99, denominada Lei das OSCIP, que assim dispõe no §1º de seu art. 1º: "Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social." E como veremos adiante, a Lei nº 9.532/97 estabelece como condição para a imunidade tributária ao imposto de renda das instituições de educação e de assistência social, "assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou do encerramento de suas atividades, ou a órgão público". E o próprio Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dispõe em seu artigo 61, que "dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes."

6.6.4.1 Remuneração de dirigentes

Trata-se da possibilidade de remuneração de dirigentes pelos serviços prestados. Como podemos perceber, o comando constitucional impõe à entidade imune a finalidade não lucrativa, e o Código Tributário Nacional veda a distribuição de parcela de seu patrimônio e de suas rendas. Assim, na disciplina legal da imunidade tributária não encontramos qualquer óbice à remuneração dos dirigentes de instituições imunes, pois a simples remuneração por serviços prestados não configura distribuição de recursos. Nesse sentido pronunciou-se Misabel Abreu Machado Derzi:

Igualmente incompreensível a exigência da inexistência de remuneração de dirigentes e administradores das entidades imunes. Remuneração de serviços prestados não configura distribuição de lucros ou participação nos resultados ou no patrimônio. A diferenciação é elementar. Injustificável frente à Constituição confundir inexistência de fins lucrativos — característica presente no art. 150, VI, “c” — com pagamentos de remuneração a dirigentes das pessoas imunes.¹³⁵

Entretanto, a Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabeleceu como requisito para o gozo da imunidade ao Imposto de Renda a não remuneração, por qualquer forma, de dirigentes pelos serviços prestados.¹³⁶ Tal determinação não encontra arrimo no dispositivo imunitório constitucional e tampouco na lei complementar que o regulamenta, razão pela qual a doutrina posiciona-se pela sua inconstitucionalidade. Ao tratar do tema, José Eduardo Soares de Melo assim se pronunciou: “Além desta vedação não encontrar correspondência em nenhum requisito do CTN, é imperioso convir que

¹³⁵ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 176-177.

¹³⁶ Art. 12. (...)

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;” (grifo nosso)

o pagamento a diretor, ou qualquer espécie de gerente das instituições imunes, não representa nenhuma violação aos preceitos básicos da imunidade, especialmente porque não tipifica distribuição disfarçada de lucros.”¹³⁷

Concordamos com a tese e entendemos inválida a exigência legal da não remuneração de dirigentes.¹³⁸ Entretanto, essa linha de raciocínio nos conduz a uma outra questão: se houvesse compatibilidade entre o requisito disposto em lei ordinária e o comando constitucional ou complementar, tal dispositivo seria válido? Afinal, mesmo considerando que os requisitos para fruição da imunidade mencionados pelo artigo 150, VI, “c”, da CF/88 sejam aqueles previstos por lei complementar, existe algum espaço para a atuação da lei ordinária? Qual seria esse espaço?

6.6.5 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária

Ao tratar da questão a doutrina é uníssona, como vimos, em sustentar a impossibilidade de que se criem por lei ordinária novos requisitos que obnubilem a fruição da imunidade tributária. Nesse sentido, segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho:

As pessoas políticas não podem instituir outros requisitos além dos previstos na lei complementar da Constituição, que a todos obriga. Tampouco depende o gozo da imunidade de requerimento ou petição. O imune, enquadrando-se na previsão constitucional, observados os requisitos, tem, desde logo, direito. Não pagará imposto, desnecessária autorização, licença ou alvará do ente político cujo exercício da competência está vedado (a imunidade se abre para dois lados: à pessoa jurídica de direito público, titular de competência impositiva, proíbe o exercício da tributação; ao imune, assegura-lhe o direito de não ser tributado).¹³⁹

¹³⁷ A Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social (Lei 9.532/97), p. 92.

¹³⁸ Com a ressalva de que tal remuneração deve ser razoável e compatível com as atividades desenvolvidas pelo dirigente.

¹³⁹ Imunidades Tributárias, p. 231.

No entanto, alguns autores assinalam um campo, restrito, que pode ser objeto de disciplina por lei ordinária. Segundo Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto: “A lei ordinária não pode inovar o campo conferido, com exclusividade à lei complementar. A lei ordinária pode apenas explicitar o que já está contido da lei complementar.”¹⁴⁰ Assim também para Valdir de Oliveira Rocha:

A lei ordinária pode disciplinar os requisitos postos pela lei complementar reguladora de limitação constitucional ao poder de tributar, fazendo-os melhor observados (por exemplo para facilitar a verificação fática da não-distribuição de patrimônio ou renda a título de lucro ou participação no resultado). A lei ordinária não pode, diversamente, estabelecer requisitos outros ou inovar os postos pela lei complementar.¹⁴¹

Tais previsões, que implicam deveres instrumentais, também foram aceitas por Sacha Calmon Navarro Coêlho, com a ressalva de que tenham função de comprovar o preenchimento dos requisitos estabelecidos em lei complementar.¹⁴²

Assim, o que podemos concluir é que a lei ordinária é apta para disciplinar deveres instrumentais que proporcionem, garantam e facilitem o controle e a fiscalização das instituições imunes pelo Poder Público, desde que tais deveres não consistam em obstáculo não previsto pelo comando constitucional para a fruição da imunidade. Afinal, como escreveu James Marins, “não é lícito ao legislador ordinário criar exceções gerais ou específicas no campo onde a competência impositiva foi expressamente afastada pela carta de competências; não é lícito ao legislador ordinário exercer poder político-legislativo

¹⁴⁰ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 29.

¹⁴¹ *Imunidade Tributária*, p. 319.

¹⁴² Segundo o autor, e ente imune “não estará obrigado a cumprir, ainda que acessórios, deveres secundários não existentes para a generalidade dos contribuintes, salvo se destinados especificamente a demonstrar ou comprovar sua condição de imune” – COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Imunidades Tributárias*, p. 231-232.

onde a norma fundamental expressamente o afastou; não é lícito ao legislador ordinário esbulhar campo sob domínio constitucional.”¹⁴³

De outro lado, ainda acerca das possibilidades e limites de disciplina da imunidade pela legislação ordinária, existe a questão acerca da possibilidade de lei ordinária alterar conceitos utilizados pela Constituição. Já tratamos do tema no item anterior, quando discutimos o conceito de *instituição*. Naquela oportunidade, à luz do pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi, e nos termos do artigo 110 do CTN, concluímos pela impossibilidade de alteração de conceitos da Teoria Geral do Direito e do Direito Privado pelo legislador tributário, quando tais conceitos forem utilizados para a definição da competência tributária.¹⁴⁴ Pensamos que tal entendimento se aplica ao presente caso, de forma que entendemos vedada a possibilidade de o legislador tributário, quer ordinário, quer complementar, alterar conceitos técnico-jurídicos adotados pela Constituição. Nesse sentido, invocamos uma vez mais o ensinamento de Misabel Derzi:

(...) a lei tributária (quer ordinária ou complementar) não pode deformar, alterar, mutilar, reduzir ou ampliar tais conceitos e institutos, com o fito de lhes atribuir perfil e regime jurídico diverso, especialmente em matéria de imunidade que é questão de limitação de poder (marco negativo ou delimitativo de competência). (...) À lei tributária cabe apenas disciplinar os efeitos tributários — no sentido de requisitos ao gozo da imunidade — como matéria privativa de lei complementar, conforme art. 146, II, da Constituição.¹⁴⁵

Nesse sentido entendemos, com a autora: “A lei ordinária pode disciplinar, reger, definir o que seja partido político,

¹⁴³ Imunidades Tributárias das Instituições de Educação e Assistência Social, p. 155.

¹⁴⁴ O tema foi tratado nas p. 162-164.

¹⁴⁵ A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social, p. 149.

sindicato, instituição de previdência fechada sem finalidade lucrativa, fundação, etc., a forma como se constituem e se extinguem essas entidades, regulação válida para todos os ramos jurídicos, inclusive para o tributário, em modelo único.”¹⁴⁶

6.6.6 A Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997

Sendo essas nossas considerações acerca dos limites e possibilidades de regulamentação infraconstitucional da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, podemos aplicar nossas conclusões na análise dos dispositivos da já citada Lei nº 9.532/97, a qual prescreveu uma série de condicionamentos à fruição da imunidade ora tratada em relação ao imposto de renda.

Eis o que dispõe a referida lei:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contados da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de

¹⁴⁶ Id., *ibid.*

suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;

e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;

f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou do encerramento de suas atividades, ou a órgão público;

h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Como podemos perceber, o *caput* do artigo 12 acima citado restringe a imunidade tributária às instituições de educação e de assistência social que se enquadrem no conceito ali enunciado. Entendemos que tal disposição é inconstitucional, pois cria novo requisito para o gozo da imunidade, qual seja, a prestação de serviços à população em geral, em caráter complementar ao Estado. Em nossa opinião, como já registramos, tais requisitos são implícitos ao conceito de *instituição*. Não obstante, sua regulamentação, como vimos, deve ser perpetrada por lei complementar. Portanto, verificamos na hipótese inconstitucionalidade formal, pois entendemos que a lei complementar é apta a instituir tal requisito, ínsito ao conceito de *instituição*.

O §1º do artigo 12 da Lei nº 9.532/97 também restringe o alcance do comando constitucional imunitório. Entretanto, ao contrário da hipótese anterior, verificamos que tal restrição

não encontra amparo no Texto Constitucional, razão pela qual padece de vício de inconstitucionalidade formal e material.¹⁴⁷

A alínea “a”, acima colacionada, trata da remuneração de dirigentes e já foi objeto de análise. Não obstante tal dispositivo ter sido objeto de ataque por via de ação direta de inconstitucionalidade, o STF não concedeu liminar suspendendo sua vigência.¹⁴⁸ Entendemos evidente a invalidade do comando, pois se trata de requisito não constante do Texto Constitucional e tampouco de lei complementar. Portanto, a inconstitucionalidade é tanto material quanto formal.

Continuando nossa análise, percebemos que a alínea “b” meramente repete o contido no inciso II do artigo 14 do CTN, de forma que consideramos ser sua existência inócua.

Já as alíneas “c”, “d” e “e” referem-se a deveres instrumentais que possibilitam a fiscalização das instituições imunes pelo Poder Público. Assim, considerando que tais requisitos não oferecem obstáculos à fruição da imunidade, entendemos pela sua validade. Ressaltamos que a alínea “c” reproduz o inciso III do art. 14 do CTN e que, em nosso entendimento, tal requisito, apesar de constar em lei complementar, é materialmente objeto de lei ordinária, pois trata de dever instrumental.

A alínea “f” também teve sua eficácia suspensa em face da decisão liminar da ADIN nº 1802-3.¹⁴⁹ Sua inconstitucionalidade deriva da criação de requisitos, relacionados ao cumprimento de deveres na qualidade de responsável tributário, os quais não são previstos pela Constituição e pela legislação complementar. O vício, portanto, é material e formal.

¹⁴⁷ O dispositivo teve sua eficácia suspensa em face da declaração liminar de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal, ADIN nº 1802-3. Não obstante o julgamento da liminar ter ocorrido em 27 de agosto de 1998, não temos conhecimento dos fundamentos da decisão, uma vez que não houve até o momento a publicação do aresto.

¹⁴⁸ O artigo 12 foi integralmente questionado pela ADIN nº 1802-3.

¹⁴⁹ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 27 de agosto de 1998. Acórdão não publicado.

Ainda, entendemos que a alínea “g” concretiza o comando constitucional que trata da finalidade não lucrativa, bem como dos comandos legais que vedam a distribuição do patrimônio e determinam a aplicação dos recursos na consecução dos objetivos institucionais. De outro lado, pensamos que tal previsão encontra paralelo na própria lei civil, que determina a destinação do patrimônio da associação, em caso de extinção, à entidade congênere ou às entidades públicas.¹⁵⁰

Quanto ao disposto na alínea “h”, conforme mencionamos acima, entendemos que a disposição é válida desde que não se alterem conceitos jurídicos para fins especialmente tributários.

Por fim, o §3º do art. 12 acima colacionado, cuja redação foi dada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, exige a aplicação de eventuais saldos positivos na consecução dos objetivos sociais da entidade, o que repete o disposto no inciso II do art. 14 do CTN. Consideramos, portanto, válida a disposição, apesar de inócua.¹⁵¹ Ressaltamos, entretanto, que a exigência de aplicação de eventual superávit integralmente na consecução dos objetivos sociais não significa vedação à poupança ou à aplicação de recursos. Tais atividades, por óbvio, são indispensáveis à consecução dos objetivos sociais e, desde que realizadas com esse escopo, não descumprem o requisito ora tratado.

¹⁵⁰ Como vimos, o art. 61 do novo Código Civil, Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, dispõe que “dissolvida a associação, o remanescente do seu patrimônio líquido, depois de deduzidas, se for o caso, as quotas ou frações ideais referidas no parágrafo único do art. 56, será destinado à entidade de fins não econômicos designada no estatuto, ou, omissis este, por deliberação dos associados, à instituição municipal, estadual ou federal, de fins idênticos ou semelhantes.”

¹⁵¹ A redação original do dispositivo exigia a aplicação de eventual superávit *integralmente no incremento do ativo imobilizado* da entidade. Tal requisito era claramente inconstitucional, pois não encontrava qualquer fundamento na CF/88 e tampouco no CTN.

6.7 Abrangência

Como vimos anteriormente, a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social não alcança todos os impostos, mas somente aqueles incidentes sobre o patrimônio, rendas e serviços relacionados com suas finalidades essenciais.

Assim, para melhor entendermos o alcance do comando constitucional, devemos primeiro analisar o sentido dos termos *patrimônio, renda e serviços*, para depois verificar o significado da cláusula *relacionados com as finalidades essenciais*.

6.7.1 Patrimônio, rendas e serviços

A primeira impressão que se tem quando da leitura do dispositivo pode levar à conclusão de que a imunidade se refere aos impostos classificados pela legislação infraconstitucional, em especial pelo Código Tributário Nacional. Com esse raciocínio, Francisco de Assis Alves sustentou que a imunidade prevista no artigo 150, VI, “c”, da CF/88 refere-se a (i) *impostos sobre o patrimônio* – imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (ITBI), imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), (ii) *imposto sobre a renda* – imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), e (iii) *impostos sobre serviços* – imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e imposto sobre serviços de transporte e comunicações (ICMS).¹⁵²

Segundo esse entendimento ficariam, portanto, excluídos da imunidade tributária os impostos sobre importação e exportação (II e IE), imposto sobre a circulação de mercadorias

¹⁵² Imunidade Tributária, p. 308.

(ICMS), imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF).

Em posição diversa, a maior parte da doutrina entende que o preceito constitucional em tela visa a proteger o patrimônio, a renda e os serviços da entidade, de modo que a interpretação não se deve pautar na classificação infraconstitucional dos impostos, mas na proteção dos valores que pretende a imunidade tributária prestigiar.¹⁵³ Nesse sentido, encontramos o pensamento de Aliomar Baleeiro,¹⁵⁴ Ricardo Lobo Torres¹⁵⁵ e Hugo de Brito Machado, que assim se pronunciou:

Dizer-se que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda, ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto ao final pesa sobre o patrimônio, ou sobre a sua expressão dinâmica, a renda. Por isto mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar.¹⁵⁶

Segundo tal entendimento, com o qual concordamos, o preceito imunitório protege o patrimônio, a renda e os serviços da entidade imune, qualquer que seja o imposto que economicamente os grave.

Fixados tais esclarecimentos, podemos passar à análise do dispositivo contido no §4º do artigo 150 da CF/88, que assim dispõe:

¹⁵³ Os referidos autores trataram do tema em relação à imunidade recíproca. Não obstante, podemos inferir que seu pensamento se aplica também à imunidade das entidades de educação e de assistência social.

¹⁵⁴ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 251 et seq.

¹⁵⁵ *Os Direitos Humanos da Tributação – Imunidades e Isonomia*, p. 203.

¹⁵⁶ *Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97*, p. 68.

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

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços (...) das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*.

(...)

§4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.¹⁵⁷ (grifo nosso)

Passemos então a investigar o alcance do dispositivo, bem como sua aplicabilidade em relação aos impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços das entidades imunes.

Antes de iniciarmos nossa análise, porém, é importante consignarmos, com Regina Helena Costa, que as finalidades essenciais são aquelas que constam do objeto social da entidade e significam “os objetivos inerentes à própria natureza da entidade, no caso das instituições de educação e de assistência social esses objetivos são, respectivamente, o acesso à educação e à cultura e a prestação de assistência social nas suas diversas modalidades (...)”¹⁵⁸ No mesmo sentido, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, “atividades essenciais (...) são as referidas no objeto social das respectivas entidades, previstas nos seus estatutos ou em seus atos constitutivos.”¹⁵⁹

¹⁵⁷ No mesmo sentido, mas com alcance mais restrito, o §2º do artigo 14 do CTN assim dispõe: “Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º [a qual reproduz a redação da alínea “c” do inciso VI do art. 150 da CF/88] são exclusivamente os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previsto nos respectivos estatutos ou atos constitutivos”. (esclarecemos nos colchetes)

¹⁵⁸ *Imunidades Tributárias*, p. 184.

¹⁵⁹ *Imunidades Tributárias*, p. 141.

6.7.2 Impostos sobre o patrimônio

A propósito do tema, não oferece grandes discussões o entendimento segundo o qual todos os bens móveis e imóveis utilizados pela entidade para o cumprimento de suas finalidades essenciais são protegidos de impostos sobre eles incidentes.¹⁶⁰ Nesse sentido, não encontramos teses que defendam, por exemplo, a incidência de IPTU ou ITR sobre o imóvel no qual a entidade desenvolve suas atividades sociais.

De outro lado, a questão torna-se complexa quando tratamos acerca de bens de propriedade da entidade os quais não são utilizados para o desenvolvimento de suas atividades sociais.

A propósito da questão, doutrina e jurisprudência fixaram entendimento majoritário segundo o qual se a renda decorrente da exploração de determinado patrimônio for investida na finalidade social da entidade, o bem em questão é imune a impostos incidentes sobre ele. Nessa linha de raciocínio temos a desconsideração, portanto, do fato de que tal bem encontra-se desvinculado da finalidade essencial da entidade.

Nesse sentido, pronunciou-se Ricardo Lobo Torres, ao tratar da incidência de IPTU sobre imóvel de entidade imune, objeto de locação a terceiros: “O imóvel, dado em locação pelas instituições, não poderá sofrer a incidência do IPTU, ainda que haja possibilidade jurídica de o locador repassar para o locatário o ônus do tributo, desde que se trate de obtenção de recursos financeiros em caráter não especulativo, destinado a suas finalidades essenciais.”¹⁶¹

O Supremo Tribunal Federal já fixou entendimento nessa direção. O seguinte aresto reconheceu a imunidade em face do IPTU incidente sobre imóvel alugado pela entidade imune:

¹⁶⁰ Bens esses que compõem o patrimônio da entidade.

¹⁶¹ Imunidades Tributárias, p. 218.

Imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, ainda quando alugado a terceiro, sempre que a renda dos aluguéis seja aplicada em suas finalidades institucionais.¹⁶²

Da mesma forma, entendeu o STF que a utilização de imóvel para desenvolvimento de atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade não retira a imunidade sobre tal patrimônio:

Limitações constitucionais ao poder de tributar. Imunidade. Entidade beneficente. IPTU.

O Tribunal *a quo* seguiu corretamente a orientação desta Suprema Corte, ao assentar que o fato de uma entidade beneficente manter uma livraria em imóvel de sua propriedade não afasta a imunidade tributária prevista no art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que as rendas auferidas sejam destinadas a suas atividades institucionais, o que impede a cobrança do IPTU pelo município.

Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁶³

Em outra decisão, o fundamento da aplicação das rendas adquiridas pela exploração do imóvel, através de sua locação a terceiros, é utilizado para afastar tanto a incidência do IPTU quanto do ITBI:

Recurso extraordinário. SENAC. Instituição de educação sem finalidade lucrativa. ITBI. Imunidade.

Falta de prequestionamento da questão relativa ao princípio constitucional da isonomia. - Esta Corte, por seu Plenário, ao julgar o RE 237.718, firmou o entendimento de que a imunidade tributária do patrimônio das instituições de assistência social (artigo 150, VI, “c”, da Constituição) se aplica para afastar a incidência do IPTU sobre imóveis de propriedade dessas instituições, ainda quando alugados a terceiros, desde que os aluguéis sejam aplicados em suas finalidades institucionais. - Por identidade de

¹⁶² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237.718 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. DJ 06 set. 2001.

¹⁶³ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 345.830-MG. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 8 de outubro de 2002. DJ 08 nov. 2002.

razão, a mesma fundamentação em que se baseou esse precedente se aplica a instituições de educação, como a presente, sem fins lucrativos, para ver reconhecida, em seu favor, a imunidade relativamente ao ITBI referente à aquisição por ela de imóvel locado a terceiro, destinando-se os aluguéis a ser aplicados em suas finalidades institucionais. Recurso extraordinário não conhecido.¹⁶⁴

O fundamento normalmente utilizado como supedâneo para tal tese é o de que a interpretação do preceito constitucional imunitório deve prestigiar os valores e princípios adotados pela Constituição Federal. Dessa forma, considerando o peso e importância dos valores relativos à prestação de serviços de educação e à assistência social, segundo a doutrina e jurisprudência dominantes, a interpretação do dispositivo constante do §4º do artigo 150 da CF/88 deve ser restrito.¹⁶⁵ Portanto, bastaria que os recursos auferidos pela exploração de determinado bem fossem aplicados na finalidade essencial da entidade para que tal bem fosse alcançado pela imunidade.

Ousamos discordar.

Em primeiro lugar, discordamos dos argumentos referentes à interpretação em conformidade com os princípios albergados pelo ordenamento jurídico, cuja hierarquia imporia a interpretação ampliativa da imunidade das instituições de educação e de assistência social. Ao tratar dos valores protegidos pela imunidade objeto de nosso estudo, muitos autores exaltam sua supremacia e acabam por não fazer referência a outros valores, também supremos e também prestigiados pela Constituição. Queremos nos referir especialmente ao princípio da generalidade da tributação, segundo o qual todos têm o dever de colaborar com as despesas do Estado.

¹⁶⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 235737 - SP. Relator: Ministro Moreira Alves. 13 de novembro de 2001. DJ 17 maio 2002.

¹⁶⁵ Como vimos no item 5.3, uma das características dos princípios jurídicos que os diferencia das regras é a dimensão peso e importância.

Em segundo lugar, a aplicação dos rendimentos decorrentes da exploração econômica na finalidade essencial da entidade não torna o bem relacionado à finalidade essencial. Afinal, se todos os recursos auferidos pela entidade não forem assim aplicados, por terra cai toda a imunidade tributária da entidade e não apenas aquela relacionada ao imposto sobre determinado patrimônio. Por força do inciso II do art. 14 do CTN, é imprescindível que todos os recursos auferidos pela entidade sejam aplicados na consecução de seus objetivos sociais. Do contrário não há que se falar da imunidade tributária objeto de nosso estudo.

Ao tratar da questão, interessante foi a linha de argumentação utilizada em decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Aquela Corte operou distinção entre a cláusula *patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade*, conforme redação do §4º do art. 150 da CF/88, e a cláusula *patrimônio, renda e serviços vinculados às finalidades essenciais*, constante do parágrafo segundo do mesmo artigo, o qual trata de requisito para fruição da imunidade recíproca.¹⁶⁶

Nos termos da decisão do TJ-RS, a vinculação às finalidades essenciais significaria relação direta, aproveitamento; já a relação às finalidades essenciais significaria tanto o aproveitamento direto quanto o indireto ou reflexo. Assim, por considerar que a aplicação da renda derivada da locação de imóvel preenche o requisito da relação (ou vinculação indireta), aquele Tribunal também afastou a incidência de IPTU sobre imóvel alugado. Eis o teor da decisão:

¹⁶⁶ “§2º A vedação do inciso VI, a [que trata da imunidade recíproca] 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” (esclarecemos nos colchetes)

Tributário. Entidade assistencial. Imunidade do patrimônio relacionado com as finalidades essenciais. Imóvel locado. IPTU. Repetição do indébito. Natureza face a não ocorrência do fato gerador.

1. Imunidade do patrimônio relacionado às finalidades essenciais. Distinção entre imunidade vinculada e relacionada. Desde a CF-88, existe imunidade vinculada (art. 150, VI, a, e §2º) e relacionada às finalidades essenciais da instituição (art. 150, VI, b e c, e §4º). A vinculada, exigindo aproveitamento direto do patrimônio, abrange apenas os bens necessários para poder funcionar. São, por exemplo, o prédio onde se acha instalada, os móveis e os aparelhos. A relacionada, mais ampla, abrange também os bens de aproveitamento indireto. São, por exemplo, os utilizados com fonte de receita para realizar as finalidades essenciais.

2. Imóvel locado. O imóvel de entidade assistencial, objeto de locação, com os respectivos aluguéis usados, inclusive com base em previsão estatutária, como fonte de custeio para cumprir as respectivas finalidades essenciais, não se encontra vinculado, mas relacionado a elas. Isso basta para fazer jus à imunidade tributária. Exegese do art. 150, VI, alínea c, combinado com o par. quarto.¹⁶⁷

Não obstante reconhecermos que a tese se demonstra conquistadora, não podemos concordar com ela. Em primeiro lugar, poderíamos sustentar que a utilização da renda decorrente da exploração de certo bem vincula tal bem às finalidades essenciais da entidade. Da mesma forma que a relação, no caso, é indireta, a vinculação também seria. Em segundo lugar, como já mencionamos, ao defender tal entendimento, segundo o qual a mera aplicação de rendas decorrentes de exploração de determinado bem na finalidade essencial da entidade torna tal bem relacionado à finalidade essencial, estaríamos aniquilando o dispositivo do §4º do artigo 150.

Em nossa opinião, no caso de locação de imóvel a terceiro, a renda obtida pela exploração do patrimônio é que estará relacionada às finalidades essenciais da entidade imune; o patrimônio cuja exploração econômica a produz, não.

¹⁶⁷ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 198077190 - RS. Relator: Des. Irineu Mariani. 17 de junho de 1998.

De outro lado, a utilização de bem imóvel para o desenvolvimento de atividades econômicas cujo resultado positivo seja investido nas finalidades da entidade torna tal resultado relacionado com as finalidades essenciais, não a atividade de locação e muito menos o imóvel no qual ela é realizada. Nesse sentido, entendemos perfeito o posicionamento adotado pelo Ministro Carlos Velloso, que assim fundamentou seu voto no julgamento do RE nº 237.718-6 – SP:

Pergunta-se: O imóvel dessa entidade de assistência social, estando alugado a terceiro, estaria relacionado com as finalidades essenciais da mencionada entidade de assistência social? Penso que não está ele numa atividade comercial. A renda auferida estaria imune do imposto de renda, é certo, dado que a mesma, presume-se, será destinada à atividade essencial da entidade.¹⁶⁸

Ainda, em caso da não utilização do imóvel também deve incidir IPTU, pois não existe qualquer vínculo entre tal bem e a consecução de finalidades essenciais da entidade. Nesse sentido já decidiu o STF, ao tratar da imunidade recíproca:

Imunidade fiscal. Autarquias. - A expressão “vinculados às suas necessidades ou delas decorrentes”, a qual se encontra no parágrafo 1. do artigo 19 da constituição federal, alcança não só os “serviços”, mas também o patrimônio e a renda das autarquias. - Assim, são devidos tributos municipais sobre terreno baldio de propriedade de autarquia. Recurso extraordinário conhecido e provido.¹⁶⁹

Por fim, devemos também lembrar-nos do princípio da unidade normativa da Constituição.¹⁷⁰ A restrição do §4º ora tratado foi operada pelo próprio Texto Constitucional e tem

¹⁶⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237718 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. *DJ* 06 set. 2001.

¹⁶⁹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98382 - MG. Relator: Ministro Moreira Alves. 12 de novembro de 1982. *DJ* 18 mar. 1983.

¹⁷⁰ Segundo J. J. Gomes Canotilho, “O princípio da unidade hierárquico-normativa significa que todas as normas contidas numa constituição formal têm igual dignidade (não há normas só formais, nem hierarquia de supra-infra-ordenação dentro da lei constitucional)” – *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, p. 1147.

de ser levada em conta na construção da norma jurídica. O entendimento segundo o qual a relação às finalidades essenciais é configurada pela mera aplicação da renda decorrente da exploração do patrimônio torna o referido dispositivo letra morta. Dispositivo esse não veiculado por legislação infraconstitucional: trata-se da delimitação da imunidade constante do próprio texto da Constituição.

Por tal e tanto, entendemos que a Constituição não veda a propriedade de bens móveis e imóveis por parte da entidade imune; tampouco sua exploração — desde que a receita obtida seja empregada na consecução de seus objetivos sociais. O que a Constituição determina é que apenas os bens relacionados às finalidades essenciais da entidade são imunes. Assim, entendemos que todos os bens pertencentes à entidade imune que não forem utilizados na consecução de suas finalidades essenciais devem sofrer a incidência de impostos tais quais IPTU, IPVA e ITR.

Entendemos que a imunidade ora tratada não visa a beneficiar as instituições que prestam serviços de educação e de assistência social, mas a prestação de tais serviços. Nesse sentido, o disposto no §4º do artigo 150 da CF/88 restringe o alcance da imunidade, canalizando o tratamento tributário excepcional exclusivamente àquelas atividades relacionadas à educação e à assistência social. Dessa forma, entendemos lícito sustentar que o dispositivo ora analisado restringe o alcance da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social de forma a retirar-lhes o caráter subjetivo. Assim, temos que os valores prestigiados pela imunidade em questão não são as instituições de educação e de assistência social, mas a prestação de serviços de educação e de assistência social. Afinal, como já mencionamos no capítulo anterior, “as

imunidades não se destinam a privilegiar nenhuma entidade, mas, sim, proteger ou promover valores constitucionais prestigiados em diversas passagens do Texto Máximo. Na república igualitária que adotamos, não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social.”¹⁷¹

Nesse sentido, entendemos perfeita a posição de James Marins segundo a qual “dizer-se que ‘a entidade é imune’ quer significar ‘as atividades relacionadas com os fins essenciais da entidade são imunes’ (art. 150, §4º).”¹⁷²

6.7.3 Impostos indiretos

Tal raciocínio nos conduz a outra discussão, referente à abrangência da imunidade tributária em relação a tributos que não atingem diretamente o patrimônio da entidade imune, mas cuja incidência acaba por desfalcá-lo. Estamos falando do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre importação (II) incidentes sobre operações nas quais a entidade imune adquire bens.

Nesse sentido já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, como podemos observar das seguintes decisões:

Imposto de importação. Bem pertencente a patrimônio de entidade de assistência social, beneficiada pela imunidade prevista na constituição federal. Não incidência do tributo. - Recurso extraordinário não conhecido.¹⁷³

Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de assistência social. C. F. art. 150, VI, c.

¹⁷¹ Imunidades Tributárias: só Podem Prevaler Interpretações que Prestigiem os Princípios Constitucionais, p. 160.

¹⁷² Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social, p. 150.

¹⁷³ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.913 - SP. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. 9 de dezembro de 2000. DJ 29 dez. 1977.

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 interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II – Precedentes do STF.

III – Agravo não provido.¹⁷⁴

Não obstante tal entendimento, segundo o qual qualquer imposto que grave o patrimônio da entidade deve ser alcançado pela imunidade, a questão demanda a análise de outros aspectos, em especial no que se refere à incidência de impostos indiretos.¹⁷⁵

6.7.3.1 Aquisição de bens

De início, deixamos de lado a discussão acerca da extensão da imunidade sobre bens adquiridos, os quais não possuem relação com as finalidades essenciais da entidade. Nos termos da argumentação acima desenvolvida, entendemos que tais bens devem ser normalmente tributados — seja por impostos incidentes diretamente sobre eles (IPTU, IPVA e ITR), seja indiretamente, como no caso do ICMS, IPI e II e mesmo do ITBI e ITCMD.

De outro lado, quando a entidade adquire bens destinados à consecução de suas finalidades essenciais, entendemos que a hipótese é de imunidade.

¹⁷⁴ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 389.118-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 24 de Setembro de 2002. DJ 08 nov. 2002.

¹⁷⁵ Para que não parem dúvidas, é importante consignarmos que indiretos são aqueles impostos nos quais a pessoa que ocupa o pólo passivo da relação jurídica tributária, aquela que cumpre o dever de recolher dinheiro aos cofres públicos, transfere o valor devido a outra pessoa, a qual acaba suportando economicamente o tributo. Esta pessoa é denominada *contribuinte de fato*; e aquela *contribuinte de iure ou de direito*. Já impostos diretos são aqueles nos quais a lei não prevê a possibilidade de repasse do montante devido a título de tributo para terceiros, sendo que o sujeito passivo é ao mesmo tempo *contribuinte de direito* e *contribuinte de fato*.

Tal concepção foi defendida sobretudo por Aliomar Baleeiro, tanto em suas obras quanto em sua atuação no Supremo Tribunal Federal. Não obstante, seu entendimento não restou consagrado na Corte Suprema, tendo nela prevalecido, a partir da década de setenta, a tese defendida por Bilac Pinto, segundo a qual o adquirente de mercadorias, como contribuinte de fato, é estranho à relação jurídica tributária e não se encontra ao alcance da imunidade tributária. Podemos verificar o entendimento dos seguintes arestos, nos quais se discutiu o alcance da imunidade recíproca:

Imposto sobre consumo. Imposto sobre produtos industrializados. As Caixas Econômicas Federais estão sujeitas ao pagamento desses tributos. A imunidade fiscal recíproca não pode ser invocada para ilidir a cobrança desses impostos. O contribuinte de iure é o industrial ou produtor. Não se pode opor à forma jurídica a realidade econômica. A figura do contribuinte de fato é estranha à relação jurídica tributária. A União e suas autarquias somente podem invocar a imunidade recíproca quando se trate de impostos estaduais ou municipais.¹⁷⁶

Imposto de consumo.

Não há imunidade do antigo Imposto de Consumo sobre produto vendido à pessoa jurídica de direito público, embora para seu próprio uso, eis que a relação tributária se estabelece, apenas, entre o poder tributante e o contribuinte ou responsável, nos termos da lei, pouco importando, para o efeito de imunidade ou isenção, a repercussão econômica do tributo.

Precedentes, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a partir dos Embargos no RE 68.215, de 9.9.1970.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.¹⁷⁷

Imposto de consumo, atualmente imposto sobre produtos industrializados. Imunidade recíproca das entidades públicas.

¹⁷⁶ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 69.483 - SP. Relator: Bilac Pinto. 30 de setembro de 1970. *DJ* 27 nov. 1970.

¹⁷⁷ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 72.862-SP. Relator: Ministro Eloy da Rocha. 4 de fevereiro de 1972. *DJ* 18 ago. 1972.

Tal imunidade não afasta a incidência desse imposto na aquisição de mercadorias por aquelas entidades, porque, no caso, a relação jurídico-tributária é estranha à entidade pública, visto que a relação é formada pelo fisco e o responsável legal pelo imposto ou vendedor da mercadoria.¹⁷⁸

Tal entendimento foi adotado por Paulo de Barros Carvalho,¹⁷⁹ e fora defendido por Sacha Calmon Navarro Coêlho, que o fizera nos seguintes termos: “A imunidade das instituições de educação e de assistência social as protege da incidência do IR, dos impostos sobre o patrimônio e dos impostos sobre serviços, não de outros quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de facto.”¹⁸⁰ Hugo de Brito Machado também adotou tal entendimento, tendo enunciado categoricamente acerca da imunidade recíproca:

O argumento de que o imposto sobre produtos industrializados (IPI) assim como o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias (ICMS) não incidem na saída de mercadorias que o particular (industrial, comerciante ou produtor) vende ao Poder Público, porque o ônus financeiro respectivo recai sobre este, não tem qualquer fundamento jurídico. Pode ser válido no âmbito da Ciência das Finanças. Não no Direito Tributário.¹⁸¹

Em sentido oposto, Aliomar Baleeiro manteve sua discordância em face da tese acolhida pelo STF, sustentando que “o contribuinte de fato não é estranho à relação jurídica fiscal, e isso o diz o art. 166 do Código Tributário Nacional.¹⁸² A realidade econômica, em princípio, e salvo exceções óbvias, pode ser oposta à forma jurídica.”¹⁸³

¹⁷⁸ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 67814 - SP. Relator: Ministro Antônio Nêder. 22 de novembro de 1970. DJ 21 dez. 1971.

¹⁷⁹ *Curso de Direito Tributário*, p. 184.

¹⁸⁰ *Imunidade de Instituições de Assistência*, p. 124.

¹⁸¹ *Curso de Direito Tributário*, p. 210.

¹⁸² Diz o art. 166. do CTN: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” No mesmo sentido enuncia a Súmula nº 546 do STF: “Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido, por decisão, que o contribuinte de iure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo”.

¹⁸³ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 287.

Nessa esteira, tratando da imunidade recíproca, Misabel Derzi assim se pronunciou quanto à definição do alcance da imunidade com base em critérios econômicos:

A verdadeira indagação que se coloca por detrás desse falso dilema, o econômico ou o 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 (...) 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 Insensee, a impropriamente chamada interpretação “econômica” é um método jurídico que não guarda nenhuma particularidade.¹⁸⁴

A propósito da questão, não apenas nos alinhamos à tese de Baleeiro, defendida também por Derzi, como vislumbramos um certo movimento em direção a tal entendimento, como podemos perceber da alteração de posicionamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

A imunidade das instituições de educação e de assistência social protege da incidência dos impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de fato. A imunidade em tela visa a preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação *lato sensu*.¹⁸⁵

¹⁸⁴ Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 321.

¹⁸⁵ Imunidades Tributárias, p. 228-229. O autor alterou seu posicionamento anterior, segundo o qual a imunidade não protegia as entidades nos casos em que elas fossem *contribuintes de iure* ou *contribuintes de fato*.

No mesmo sentido, a jurisprudência minoritária, produzida especialmente em face da atuação de Aliomar Baleeiro, tem repercutido no Supremo Tribunal Federal. O entendimento segundo o qual a imunidade tributária, ora tratada, alcança os impostos ditos indiretos em caso de aquisição de mercadorias, havia sido consignado em algumas decisões do STF, como verificamos do seguinte aresto:

Imunidade tributária das instituições de assistência social.

(Constituição, art. 19, III, letra c).

Não há razão jurídica para dela se excluïrem o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, pois a tanto não leva o significado da palavra “patrimônio”, empregada pela norma constitucional.

Segurança restabelecida.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.¹⁸⁶

Do mesmo modo, também pela exclusão da incidência do IPI e II na importação de mercadoria, especificamente destinada à consecução das finalidades essenciais, o Supremo Tribunal Federal recentemente assim se manifestou:

Imunidade tributária. Imposto sobre produtos industrializados e imposto de importação. Entidade de assistência social. Importação de “bolsas para coleta de sangue.

A imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, em favor das instituições de assistência social, abrange o Imposto de Importação e o Imposto sobre Produtos Industrializados, que incidem sobre bens a serem utilizados na prestação de seus serviços específicos. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Recurso não conhecido.¹⁸⁷

Ressaltamos, entretanto, que tais decisões tratam de casos nos quais houve aquisição de mercadorias provenientes do

¹⁸⁶ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 88.671-RJ. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, 12 de junho de 1979. *DJ* 03 jul 1979.

¹⁸⁷ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 243807 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 15 de fevereiro de 2000. *DJ* 28 abr. 2000.

exterior, de forma que, em tais situações, a entidade imune configura-se como contribuinte de fato e de direito. Não admite, portanto, o STF, a imunidade tributária quando a entidade imune é meramente contribuinte de fato do tributo.

6.7.3.2 Venda de bens

Outra hipótese a ser analisada é aquela na qual a entidade imune realiza operações de venda sujeitas a tributação, nas quais figure como contribuinte de direito, mas não como contribuinte de fato. Em tais casos, como vimos, quem recolhe o imposto é a entidade imune, que insere no preço da mercadoria vendida seu valor, o qual é suportado pelo comprador.

Em harmonia com nosso entendimento, segundo o qual a imunidade deve alcançar impostos que gravem o patrimônio da entidade imune, achamos que, no caso da venda de bens, cuja aquisição, produção ou cultivo decorram ou não de suas atividades essenciais, não há que se falar em imunidade tributária. Afinal, como demonstramos a propósito das operações de aquisição de bens pela entidade, quem suporta o ônus tributário é aquele que adquire mercadoria e não aquele que a vende.

Tal entendimento fora defendido por Aliomar Baleeiro e acabou prevalecendo em decisões recentes do Supremo Tribunal Federal, como podemos denotar dos seguintes julgados proferidos no final da década de 90 e início deste século:¹⁸⁸

Tributário. Entidades de assistência social. Imunidade tributária. ICMS. Comercialização do produto de sua atividade agroindustrial. Exigência fiscal que, incidindo sobre bens produzidos e fabricados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição, visto repercutir o referido ônus, economicamente, no consumidor; vale dizer, no contribuinte de fato do tributo que se acha embutido no preço do bem adquirido.

¹⁸⁸ *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 257.

Recurso conhecido e provido.¹⁸⁹

ICMS. Entidade de assistência social. Alegação de imunidade.

Esta corte, quer com relação à Emenda Constitucional n. 1/69 quer com referência à Constituição de 1988 (assim, nos RREE 115.096, 134.573 e 164.162), tem entendido que a entidade de assistência social não é imune à incidência do ICM ou do ICMS na venda de bens fabricados por ela, porque esse tributo, por repercutir economicamente no consumidor e não no contribuinte de direito, não atinge o patrimônio, nem desfalca as rendas, nem reduz a eficácia dos serviços dessas entidades.

Recurso Extraordinário não conhecido.¹⁹⁰

Tributário e constitucional. Entidade de assistência social. Imunidade tributária. ICMS. Comercialização do produto de sua atividade agrícola. Inocorrência. Precedentes do STF.

1. O recolhimento de ICMS, incidente sobre os produtos hortifrutícolas produzidos e comercializados pela entidade assistencial, não ofende a imunidade tributária que lhe é assegurada na Constituição da República. Precedentes do STF.

2. O tributo repercute economicamente ao adquirente, pois se encontra embutido no preço do bem adquirido.

3. Recurso conhecido, porém, desprovido.¹⁹¹

Não obstante a unicidade do entendimento adotado pela Corte Constitucional, podemos verificar uma tendência de alteração do posicionamento do STF.

Tal tendência teve origem com julgamento do Recurso Extraordinário n° 210.251-2/SP. No caso, a recorrente — Instituição Beneficente Lar de Maria — questionou a constitucionalidade da incidência de ICMS sobre operações de venda de pães pela entidade. Eis o teor da decisão:

¹⁸⁹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 164.162-SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, 14 de maio de 1996. *DJ* 13 set. 1996.

¹⁹⁰ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n° 191.067-SP. Relator: Ministro Moreira Alves, 26 de outubro de 1999. *DJ* 03 dez. 1999.

¹⁹¹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n° 7943-MG. Relator: Ministro Laurita Vaz. 3 de outubro de 2002. *DJ* 16 dez. 2002.

Constitucional. Tributário. ICMS. Imunidade tributária. Instituição de educação sem fins lucrativos. 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 interno ou externo, integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade.

II. Precedentes do STF: RE 203.755-ES, RE 87.913-SP, RE 89.173-SP, RE 193.969-SP, RE 186.175-SP e RE 225.671 (AgRg)-SP.

III. R.E. conhecido e provido.¹⁹²

Como podemos verificar, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal acabou por alterar o entendimento acerca da incidência do ICMS nas operações em que a entidade imune vende mercadorias.

Salientamos, entretanto, que os precedentes citados no julgado e a fundamentação constante do voto do relator, cujo teor foi acolhido por unanimidade, não tratam da venda de bens pela entidade imune, mas de sua aquisição.

No entanto, tanto os Embargos de Declaração quanto os Embargos de Divergência opostos pelo Estado de São Paulo, RE (EDv) 210.251-SP, foram rejeitados pelo STF, estes sob o argumento de que a incidência de ICMS nas operações de venda de mercadorias pela entidade imune desfalca o patrimônio, diminui a eficiência dos serviços e prejudica o auferimento de rendas pela entidade. Eis o que decidiu o Supremo Tribunal Federal:

Recurso extraordinário. Embargos de divergência. 2. Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal. 3. Entidades beneficentes. Preservação, proteção e estímulo às instituições beneficiadas. 4. Embargos de divergência rejeitados.¹⁹³

¹⁹² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 210.251-2 - SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 17 de novembro de 1998. *DJ* 05 fev. 1999.

¹⁹³ Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário nº 210.251 - SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie, *DJ* 28 nov. 2003.

Nesses termos, considerando que a decisão acima mencionada foi tomada em plenário, podemos concluir que a tendência é que a jurisprudência do STF consolide sua alteração de posicionamento, passando a entender pela abrangência da imunidade tributária também com relação aos impostos nos quais a entidade imune aparece como contribuinte de direito e não como contribuinte de fato.

6.7.4 Impostos sobre serviços

Outra é a hipótese de prestação de serviços remunerados pela entidade imune. Já vimos que para a fruição da imunidade tributária ora tratada, não há necessidade de que os serviços sejam prestados totalmente de forma gratuita. Entretanto, entendemos que, em se tratando de serviços não relacionados com a finalidade essencial da entidade, deve haver incidência do ISS, afinal, como já sustentamos, todos os serviços não relacionados com as finalidades essenciais da entidade devem ser tributados. Nesse sentido já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

Tributário e processual civil. Embargos a execução. ISS. Associação Hospital Osvaldo Cruz. Estacionamento em área do prédio da embargante. Imunidade tributária. Descabimento. Coisa julgada. Inocorrência.

I – *A imunidade tributária conferida à Fundação Hospital Osvaldo Cruz compreende tão somente os serviços relacionados com as finalidades essenciais da instituição, não alcançando atividades desenvolvidas com intuito de lucro, como no caso da exploração de estacionamento de veículos, que se caracteriza como prestação de serviço, sujeita à incidência do ISS.*

II – “In casu”, não restou configurada a coisa julgada, porquanto a sentença garantiu isenção e não imunidade, institutos jurídicos de características próprias.

III – Recurso a que se nega provimento, sem discrepância.¹⁹⁴ (grifo nosso)

¹⁹⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102.141-RJ. Relator: Ministro Carlos Madeira, 18 de outubro de 1985. DJ 29 nov. 1985, p. 21.920.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal adota posição diversa. Segundo entendimento consolidado a partir do julgamento do RE nº 116.188-4/SP, desde que a renda obtida com a prestação dos serviços seja investida na consecução da finalidade essencial da entidade imune, independentemente de o serviço corresponder ou não à finalidade essencial da entidade, ocorre imunidade em relação ao ISS. Eis o teor do referido aresto:

I.S.S. - SESC - Cinema. Imunidade tributária (art. 19, III, “c”, da E.C. n. 1/69). Código tributário nacional (art. 14). Sendo o SESC instituição de assistência social, que atende aos requisitos do art. 14 do código tributário nacional - o que não se pôs em dúvida nos autos - *goza da imunidade tributária* prevista no art. 19, III, “c”, da e.c. n. 1/69, *mesmo na operação de prestação de serviços de diversão pública (cinema), mediante cobrança de ingressos aos comerciários (seus filiados) e ao público em geral.*¹⁹⁵ (grifo nosso)

É importante ressaltar que tal decisão foi proferida durante a vigência da Constituição de 1969, a qual não restringia a imunidade somente ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades imunes. Não obstante, após a Carta de 1988, o mesmo entendimento, segundo o qual basta que a renda obtida pela prestação dos serviços seja aplicada nas finalidades essenciais da entidade para que se configure a imunidade, continuou sendo adotado, como podemos verificar do seguinte aresto:

Imunidade tributaria. cf, art. 150, VI, c. serviço social do comercio - SESC. Imposto sobre serviços. Prestação de serviços de diversão pública.

A renda obtida pelo SESC na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema ao público em geral, e *aproveitada em suas finalidades assistenciais*, estando

¹⁹⁵ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.188 - SP. Relator: Ministro Octavio Galotti. 20 de fevereiro de 1990. DJ 16 mar. 1990.

abrangida na imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta da República. Precedente da Corte: RE 116.188-4 Agravo regimental improvido.¹⁹⁶ (grifo nosso)

No mesmo diapasão, o STF tem entendido pela imunidade quanto ao ISS incidente sobre a prestação de serviços remunerados referentes a estacionamento de veículos. A seguinte decisão, resultado da reforma daquela prolatada pelo STJ, acima colacionada, demonstra tal entendimento:

Imunidade tributária. Art. 150, VI, c, da Constituição. Instituição de assistência social. Exigência de imposto sobre serviço calculado sobre o preço cobrado em estacionamento de veículos no pátio interno da entidade.

Ilegitimidade. Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, *destinada ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade* prevista no dispositivo sob destaque. Precedente da Corte: RE 116.188-4. Recurso conhecido e provido.¹⁹⁷ (grifo nosso)

Sendo essas as nossas considerações acerca da abrangência da imunidade tributária quanto ao ISS, cumpre-nos, por fim, analisar a questão referente à imunidade sobre a renda das instituições de educação e de assistência social.

6.7.5 Impostos sobre a renda

Iniciando, pois, pelo próprio conceito de renda, segundo Ricardo Lobo Torres, o mesmo “é amplo e não se circunscreve ao utilizado pelo imposto federal sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Abrange qualquer aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, ou qualquer acréscimo de capital destinado às finalidades essenciais da entidade imune.”¹⁹⁸

¹⁹⁶ Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 155.822 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 20 de setembro de 1994. DJ 02 jun. 1995.

¹⁹⁷ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.900 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 22 de abril de 1997. DJ 26 set. 1997.

¹⁹⁸ Imunidades Tributárias, p. 216.

No mesmo sentido pronunciou-se Marcelo Motta Filho: “Podemos conceituar renda como sendo tudo aquilo que está adstrito a rendimento, a resultado financeiro, a receita, a total de quantias recebidas, acréscimo patrimonial, locação, etc.”¹⁹⁹ Na mesma direção, para Ângela Maria Pacheco são “rendas relacionadas às finalidades essenciais todas aquelas que, quer obtidas como resultado de atividades próprias, quer recebidas de terceiros sob forma de doação ou ajuda, sejam aplicadas em suas finalidade essenciais.”²⁰⁰

A propósito da questão, existe uma corrente minoritária na doutrina que defende serem rendas relacionadas às finalidades essenciais da entidade imune aquelas decorrentes de suas atividades essenciais. Nesse sentido pronunciou-se Marco Aurélio Greco:

O art. 14 do CTN contém regras dizendo para onde os recursos e disponibilidades das entidades devem ir.

O §4º do art. 150 da CF/88 se preocupa de onde as rendas vêm. Assim, para fins de aplicação do dispositivo constitucional, não importa a sua aplicação (no País, na finalidade essencial, etc.), mas, sim, *é preciso identificar se eles foram gerados por atividades ligadas às suas finalidades essenciais.*

Se uma renda veio de uma atividade não relacionada com as finalidades essenciais da entidade, não haverá imunidade, ainda que venha a ser aplicada segundo as exigências do CTN.²⁰¹ (grifo nosso)

O mesmo entendimento foi adotado por Helenílson Pontes, segundo o qual “a relação com as finalidades essenciais das entidades envolve, portanto, a investigação da fonte e da aplicação dos recursos sobre os quais se pretende a imunidade tributária.”²⁰²

¹⁹⁹ Imunidade Tributária, p. 627.

²⁰⁰ Imunidade Tributária, p. 397.

²⁰¹ Imunidade Tributária, p. 718.

²⁰² Imunidades tributárias, p. 602.

De outro lado, a maior parte da doutrina entende que basta que a renda obtida, seja qual for sua origem, seja investida na consecução das finalidades essenciais da instituição imune para que ocorra a imunidade. Nesse sentido, pronunciou-se Luciano Amaro: “O problema não diz respeito à natureza das rendas da entidade, mas sim às finalidades da entidade às quais sejam destinadas aquelas rendas. Posto isso, poderíamos responder, singelamente, que todas e quaisquer rendas serão imunes, desde que afetadas ao atendimento das finalidades que constituem objeto da entidade.”²⁰³

Concordamos com tal entendimento. Renda relacionada às finalidades essenciais da entidade é tanto aquela cuja origem decorre da prestação dos serviços de educação e de assistência social, os quais podem ser remunerados em parte, como já vimos, quanto aquela renda que, independentemente de sua origem, é aplicada na consecução das finalidades essenciais da entidade.

Nesse sentido, podemos sustentar que o aluguel decorrente da locação de imóveis é imune, pois configura renda que será investida na consecução da finalidade essencial da entidade. E isso não implica sustentarmos que o imóvel locado é imune ao IPTU. Afinal, nos termos já mencionados, o imóvel locado configura patrimônio da entidade não relacionado a suas finalidades essenciais, de forma que o IPTU, assim como o ITR e o IPVA, gravam tal patrimônio em sentido estático, e não a renda dele decorrente — patrimônio em sentido dinâmico.²⁰⁴

Nessa linha de pensamento, entendemos que aplicações financeiras realizadas por entidades imunes não são objeto do

²⁰³ Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária, p. 150.

²⁰⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e Proventos de Qualquer Natureza – O Imposto e o Conceito Constitucional*, p. 94-98.

imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários (IOF). Tal tributo incide sobre o patrimônio em sentido dinâmico,²⁰⁵ de modo que, como bem assinalou Sílvia Faber Torres, ao tratar da questão, o IOF onera a própria renda da entidade imune.²⁰⁶

Seguindo o mesmo fio, podemos dizer que, no caso do IPTU, o fato signo-presuntivo de riqueza gravado pelo imposto, que revela sua capacidade contributiva, é a existência do bem imóvel. De outro lado, no caso do IOF, o fato signo-presuntivo de riqueza é o aumento do patrimônio, ou seja, a renda decorrente da aplicação financeira. Aquele patrimônio, quando locado a terceiros, não se relaciona com a finalidade essencial da entidade; essa renda, se aplicada em tais finalidades, sim. E é por isso que defendemos que o aluguel decorrente da locação, ao constituir rendimento a ser aplicado nas finalidades da entidade, também é imune.

O Supremo Tribunal Federal tem decidido pela imunidade quanto ao IOF:

Recurso extraordinário. Entidade de assistência social. IOF. Imunidade tributária. Art. 150, VI, “c”.

No tocante às entidades de assistência social, que atendam aos requisitos atendidos pela ora recorrida, esta Corte tem reconhecido em favor delas a imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “c”, sendo que, especificamente quanto ao IOF, a Segunda Turma, no AGRRE 232.080, relator o eminente Ministro Nelson Jobim, reconheceu a aplicação dessa imunidade, citando, inclusive, a decisão tomada nos EDAGRE 183.216, onde se salientou que “[...] o fato de a entidade proceder à aplicação de recursos não significa atuação fora do que previsto no ato de sua constituição”.

Recurso extraordinário não conhecido.²⁰⁷

²⁰⁵ MOSQUERA, Roberto Quiroga. Id., p. 96.

²⁰⁶ Imunidade Tributária e Finalidades Essenciais da Pessoa Imune, p. 229-230.

²⁰⁷ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 241.090-SP. Relator: Ministro Moreira Alves. 26 de Fevereiro de 2002. DJ 26 abr. 2002.

Por fim, com relação ao Imposto de Renda, entendemos que não ocorre sua incidência desde que todos os rendimentos, cuja soma por certo lapso de tempo configura a renda, sejam aplicados na consecução das finalidades essenciais da entidade.²⁰⁸ Tal entendimento é defendido pelo Supremo Tribunal Federal, como denotamos do seguinte julgado:

Imunidade tributária. Instituição de assistência social. Art-31, V, b, da CF/1946. Imposto de renda. Coisa julgada.

1 - O melhor entendimento é o de que a imunidade tributária conferida pelo art-31, v, b da constituição de 1946 às instituições de educação e de assistência social, era compreensiva do imposto de renda e estava condicionada tão-somente à aplicação de seus rendimentos, no país, e para os fins institucionais.

2 - A coisa julgada declaratória da imunidade não tem eficácia restrita ao exercício financeiro, nos termos da súmula 239, não sendo afetada por fato posterior impertinente aos pressupostos do instituto.

3 - Recurso extraordinário conhecido e provido.²⁰⁹

6.8 Imunidade tributária e a livre concorrência

Uma última consideração que nos cumpre fazer refere-se à livre concorrência como possível limite à imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social.

Considerando nossa posição, segundo a qual o §4º do inciso VI do art. 150 da CF/88 deve ser aplicado de forma a que só sejam objeto da imunidade o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais da pessoa imune, entendemos pela inexistência de tal limite.

Em primeiro lugar, se a imunidade é restrita à consecução das finalidades essenciais da entidade, apenas os serviços de educação e de assistência social serão imunes. Tais serviços,

²⁰⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e de Patrimônio*, p. 19.

²⁰⁹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100437 - SP. Relator: Ministro Rafael Mayer. 15 de junho de 1984. *DJ* 29 jun. 1984.

ainda que remunerados, deverão ter preço o mais baixo possível, de forma que a possibilidade de cobrança de um valor menor na mensalidade de uma instituição de educação, em face daquela cobrada por um estabelecimento de educação, apesar de configurar concorrência desleal, protege um valor de maior importância, qual seja, a educação.

Em segundo lugar, em nosso entendimento, qualquer atividade não relacionada às finalidades essenciais, como a venda de pães ou de sapatos, as quais poderiam ofender à livre concorrência, será objeto de exação via IPI, ICMS ou IE. O mesmo se diga quanto à compra de bens para a realização de atividades não vinculadas às finalidades essenciais, a qual será onerada via IPI, ICMS ou II.

Em terceiro lugar, a renda obtida por tais atividades apenas será imune se aplicada para a consecução das atividades essenciais da entidade, de forma que o tratamento privilegiado favorecerá o cumprimento dos objetivos sociais da entidade, e não o desenvolvimento de atividades paralelas.

Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social

Sumário: 7.1 Isenção ou imunidade? – 7.2 Imunidade a contribuições para a seguridade social – 7.3 Entidades beneficentes de assistência social – 7.3.1 Entidades de educação – 7.3.2 Beneficência e filantropia – 7.4 Exigências estabelecidas em lei – 7.4.1 Lei complementar x lei ordinária – 7.4.2 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária – 7.4.3 A Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Além da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social referente a impostos, a Constituição de 1988 previu outra hipótese de imunidade, destinada às *entidades beneficentes de assistência social*. Tal hipótese encontra-se prevista pelo artigo 195, §7º, da Constituição Federal pátria e tem como objeto as contribuições sociais para a seguridade social. Eis o que dispõe o Texto Constitucional:

Art. 195. (...)

§7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

7.1 Isenção ou imunidade?

Em primeiro lugar, insta assinalarmos que o Texto Constitucional utiliza expressamente a palavra *isenção*. Entretanto, nos termos do que analisamos quando tratamos da imunidade e da isenção tributária, a referência ao termo isenção decorre da atecnia do legislador constituinte. Afinal, como podemos

perceber em breve relance, a hipótese é de evidente delimitação expressa da competência tributária pela Constituição, característica das imunidades tributárias.

Tanto isso é verdade que a maior parte da doutrina, como Luciano Amaro,¹ Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto,² Roque Antonio Carrazza,³ Paulo de Barros Carvalho,⁴ Clélio Chiesa,⁵ Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁶ Regina Helena Costa,⁷ Misabel Abreu Machado Derzi,⁸ Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Rodrigues,⁹ e Eduardo Soares de Melo,¹⁰ não hesitaram em afirmar que a hipótese é de imunidade e não de isenção tributária.

O Supremo Tribunal Federal também se pronunciou sobre o tema, tendo firmado o seguinte entendimento:

Mandado de segurança – Contribuição previdenciária – Quota patronal – Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais – Imunidade (cf, art. 195, §7º - Recurso conhecido e provido)

(...)

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 Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social.

Precedente: RTJ 137/965 (...).¹¹ (grifo nosso)

¹ *Direito Tributário Brasileiro*, p. 158.

² *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 103.

³ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 524.

⁴ *Curso de Direito Tributário*, p. 190.

⁵ *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*, p. 239.

⁶ *A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social*, p. 243.

⁷ *Imunidades Tributárias*, p. 215.

⁸ *A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social*, p. 243.

⁹ *Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal*, p. 110.

¹⁰ *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 278.

¹¹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 28 de novembro de 1995. DJ 19.12.96.

Nessa esteira, entendemos que a questão não dá margem a grandes discussões. O §7º do artigo 195 da CF/88 contém enunciado normativo que delimita expressamente a competência tributária outorgada à União, para que crie normas de incidência de contribuições para a seguridade social, a partir da qualificação expressa de determinada pessoa: as *entidades beneficentes de assistência social*.

7.2 Imunidade a contribuições para a seguridade social

Inicialmente, devemos consignar que não trataremos da discussão acerca da natureza tributária das contribuições sociais, a qual entendemos superada. Em nossa opinião, as contribuições sociais são exações de natureza tributária, caracterizadas pela destinação específica do produto de sua arrecadação. Nos termos do artigo 149 da CF/88, a competência para instituição de contribuições sociais é da União, exceto nos casos previstos pelo parágrafo primeiro do mesmo artigo, nos quais a competência é dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.¹²

É importante, ainda, ressaltarmos que o Texto Constitucional que prevê a imunidade tributária refere-se expressamente à *contribuição para a seguridade social*. Assim, apenas aquelas contribuições instituídas nos termos do artigo 195, I, da Constituição, possuem sua competência delimitada expressamente. A imunidade atinge, portanto, apenas aquelas contribuições sociais das entidades beneficentes de assistência social cujo produto arrecadado é vinculado integralmente ao financiamento da seguridade social, nos termos do *caput* do artigo

¹² “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. §1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.”

195 da CF/88. Não são alcançadas pela imunidade, portanto, as contribuições *lato sensu*, tais quais salário-educação (art. 212, §5º da CF/88), PIS (art. 239 da CF/88), CPMF (art. 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88), dentre outras.

Podemos concluir, então, que a entidade possui imunidade em relação às contribuições sociais incidentes sobre:

Art. 195. (...)

I – (...)

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

Além de tais hipóteses, ressaltamos que a imunidade tributária em questão delimita também a competência exercida nos termos do §4º do mesmo artigo 195, que assim dispõe:

§4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Portanto, em consonância com o entendimento de Clélio Chiesa¹³ e Regina Helena Costa,¹⁴ entendemos que a imunidade tributária ora estudada alcança a contribuição para o INSS (quota patronal), a COFINS e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.¹⁵

¹³ *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*, p. 239.

¹⁴ *Imunidades Tributárias*, p. 220.

¹⁵ A propósito da questão, ressaltamos que em alguns casos a legislação infraconstitucional institui isenções tributárias específicas a determinadas contribuições, como fez a Lei da CPMF, Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996. Ressaltamos, entretanto, que, independentemente da denominação utilizada pela lei, em se tratando de delimitação expressa da hipótese de incidência tributária por enunciados normativos que qualificam determinado critério, temos um caso de isenção e não de imunidade. Dessa forma, há que se verificar na legislação de cada contribuição a existência de isenção oferecida às entidades assistenciais.

7.3 Entidades beneficentes de assistência social

Ao tratarmos da imunidade a impostos, já analisamos o significado da expressão *assistência social* utilizada no artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal. Neste momento, ao tratarmos da imunidade a contribuições, devemos perquirir o que são as *entidades beneficentes de assistência social*, nos termos da expressão utilizada pelo artigo 195, §7º, da CF/88.

A respeito do tema, Regina Helena Costa sustentou: “Os conceitos de ‘instituição de assistência social, sem fins lucrativos’, empregado no art. 150, VI, c, e o de ‘entidade beneficente de assistência social’, estampado no dispositivo sob comento [195, §7º], ainda que eventualmente se sobreponham, não coincidem exatamente.”¹⁶ Tal dicotomia fica evidenciada na redação do inciso I, artigo 204 da Constituição Federal, no qual encontramos referência expressa a *entidades beneficentes* e a *entidades de assistência social* como categorias distintas.¹⁷

Nesse sentido, Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto assim se pronunciaram:

Mais que entidade de assistência social, tem ela que ser beneficente. Esse vocábulo tem por fim deixar patente que a instituição deve assistir carentes e necessitados, provendo uma ou algumas de suas (destes) necessidades (assistência médica, odontológica, jurídica). Ter atuação que vise à proteção da família ou amparo à velhice, a crianças e a adolescentes carentes. Colaborar com o Estado em outros campos, seja promovendo a integração de pessoas ao mercado de trabalho, seja viabilizando a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência, seja proporcionando sua integração à vida comunitária.¹⁸

¹⁶ Id., p. 217.

¹⁷ “Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no artigo 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.”

¹⁸ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 108.

E em cotejo com a hipótese da imunidade a impostos, concluíram os autores:

Para a imunidade de impostos, basta tratar-se de entidades sem fins lucrativos, mas, para ter jus à imunidade das contribuições relativas à seguridade social, é preciso mais. É necessário que, ademais disso, colabore com o Estado no campo da assistência social, atendendo gratuitamente uma parcela de carentes ou de necessitados, nos campos antes referidos. É instituição de assistência social a que dedicar-se a um ou alguns desses misteres, e é beneficente aquela que dedicar parte dessas atividades ao atendimento gratuito de carentes e desvalidos.¹⁹

O critério de distinção eleito por Barreto e Barreto, portanto, para diferenciar uma entidade beneficente de uma entidade de assistência social não beneficente seria a gratuidade, pelo menos em parte, na prestação dos serviços. A propósito de tal critério, segundo os autores:

Não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais. É sabido que para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos. Qualquer que seja esse percentual, exceto se absolutamente ínfimo, insignificante, há o caráter beneficente. Aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem.²⁰

Nessa mesma trilha, para Regina Helena Costa, “instituição ou entidade de assistência social (...) é aquela que se dedica a um dos objetivos inscritos no art. 203 da Constituição”²¹ e a “instituição ou entidade beneficente de assistência social é aquela que (...) se dedica, ainda que parcialmente, ao atendimento dos necessitados”.²²

De outro lado, parte da doutrina, como Odim Ferreira, entende que a prestação de serviços pela entidade beneficente

¹⁹ Id., p. 108-109.

²⁰ BARRETO, Aires. BARRETO, Paulo Ayres. Id., p. 109.

²¹ *Imunidades Tributárias*, p. 218.

²² Id., *ibid.*

deve ser integralmente gratuita. Segundo o referido autor, “quando a Constituição desejou deferir certas vantagens só a pessoas jurídicas absolutamente altruístas, ela as denominou ‘entidades beneficentes de assistência social’ (art. 195, §7º).”²³ E, a partir desse entendimento, assim concluiu Ferreira:

Quem explora a atividade de assistência social segundo as regras da livre iniciativa — obter lucro —, pagará imposto, como qualquer outro agente econômico.

Aquele que desenvolver o mesmo projeto, sem intuito de lucro, mas restrito a um certo grupo de interessados, que contribuam para a persecução da finalidade, terá a imunidade de impostos do art. 150, VI, c da Constituição Federal.

Por fim, a “entidade beneficente”, que presta assistência social de maneira absolutamente altruística, gozará do favor fiscal do parágrafo anterior e, além disso, ficará exonerada de contribuir mesmo para o custeio do sistema público de seguridade social, em razão de ter empregados.²⁴

Já uma terceira corrente doutrinária possui entendimento diverso das duas anteriores — gratuidade parcial ou gratuidade total na prestação dos serviços. Segundo a opinião de alguns autores, a prestação de serviços gratuitos não configura requisito absoluto e tampouco parcial para que uma entidade assistencial possa ser considerada *beneficente*. Roque Antonio Carrazza é arauto dessa concepção:

Temos, pois, que é entidade beneficente de assistência social, para os fins do predito art. 195, §7º, da Constituição Federal, aquela que, sem “espírito de ganho” (isto é, “caritativamente”), auxilia o Estado no atingimento de pelo menos um dos objetivos apontados no art. 203 do mesmo Diploma Magno. Há, pois, uma noção constitucional de entidade beneficente de assistência social: é a que, sem *animus lucrandi*, atende a uma ou mais necessidades do ser humano (saúde, educação, reabilitação física etc.), arroladas no art. 203 da Constituição Federal.

²³ A *Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada* [Parte 4], p. 64.

²⁴ FERREIRA, Odím. Id., *ibid.*

Voltamos a insistir que a gratuidade na prestação dos serviços assistenciais não é requisito essencial para o desfrute da imunidade em apreço.²⁵

A questão foi objeto de análise pelo STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802/DF, quando, em sede de medida liminar, o Ministro Marco Aurélio de Melo consignou:

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.²⁶

Podemos denotar, portanto, que segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal, o caráter beneficente da entidade de assistência social não impõe que a mesma preencha requisitos diversos daqueles preenchidos pela *instituição de assistência social*. Afinal, como vimos anteriormente, segundo entendimento da Corte Suprema, a instituição de assistência social também deve prestar serviços ao menos parcialmente gratuitos, haja vista que a assistência social deve ser prestada *a quem dela necessitar*.

7.3.1 Entidades de educação

Na mesma linha, conforme verificamos do voto do Ministro Moreira Alves, o Supremo Tribunal Federal já manifestou entendimento segundo o qual a expressão *beneficente de assistência social* foi empregada abrangendo também as instituições educacionais sem fins lucrativos:

²⁵ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 529.

²⁶ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 27 de agosto de 1998.

Esse conceito mais lato de assistência social — e que é admitido pela Constituição — é o que parece deva ser adotado para a caracterização dessa assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social de nossa Constituição. Aliás, esta Corte tem entendido que a entidade beneficente de assistência social, a que alude o §7º do artigo 195 da Constituição, *abarca a entidade beneficente de assistência educacional* (assim, no ROMS 22.192, relator Ministro Celso de Mello, no ROMS 22.360, relator Ministro Ilmar Galvão, e, anteriormente, no MI 232 de que fui relator,...).²⁷ (grifo nosso).

Em outro julgado, a posição do Supremo Tribunal Federal restou fixada no mesmo sentido:

Ação direta de inconstitucionalidade. Artigos 12, “caput”, inciso iv e 19, “caput”, e parágrafos 1º, 2º, 3º, 4º e 5º da lei nº 10.260, de 13/7/2001. Instituições de ensino superior. fundo de financiamento ao estudante de ensino superior (FIES). Exigência, pelo art. 19 da mencionada lei, de aplicação do equivalente à contribuição de que trata o art. 22 da lei nº 8.212/91 na concessão de bolsas de estudo. Violação ao disposto no art. 195, §7º da constituição federal. *Imunidade que se estende às entidades que prestam assistência social no campo da saúde e da educação*. Art. 12, caput da referida lei. Fixação de condições para resgate antecipado de certificados junto ao tesouro nacional. Inexistência de inconstitucionalidade. Art. 12, inciso IV. Resgate condicionado à ausência de litígio judicial tendo como objeto contribuições sociais arrecadadas pelo inss ou contribuições relativas ao salário-educação. Aparente afronta ao art. 5º, XXXV.

1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as *entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas*.

2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentam débitos para a previdência. Tal medida, antes de agressiva

²⁷ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves, 11 de novembro de 1999. *Informativo STF*, Brasília, n. 170, 8-12 dez. 1999.

ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional.

3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior “não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação”, aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV.

4. Medida cautelar deferida.²⁸ (grifo nosso)

Em direção oposta ao entendimento do STF, parte da doutrina sustenta entendimento segundo o qual as entidades de educação não podem ser consideradas como entidades beneficentes de assistência social e não merecem, portanto, imunidade tributária. Segundo Regina Helena Costa, “ainda que o conceito de assistência social, hodiernamente, seja abrangente da assistência em diversas áreas (médica, hospitalar, odontológica, psicológica, jurídica), a ‘assistência educacional’, a nosso ver, nele não se encontra albergada para efeito da imunidade tributária.”²⁹ No mesmo sentido firmou posição Fábio Ibrahim:

A aceitação de que a prestação de serviços ligados a saúde e educação possa beneficiar-se da imunidade do art. 195, §7º da CF/88 não só contraria a coerência interna do sistema constitucional, mas também agride postulados científicos do sistema securitário. Financiar um sistema de educação e saúde, os quais são gratuitamente prestados à população, com a renúncia de contribuições previdenciárias, componentes de um sistema necessariamente contributivo, não faz sentido algum. Que a educação e a saúde devam obter investimentos e subvenções governamentais, está fora de discussão. Porém não é lícito eleger a previdência social como responsável pela “conta”.³⁰

²⁸ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.545-DF. Relatora Ministra Ellen Gracie, 1º de fevereiro de 2002. *DJ* 07 fev. 2003.

²⁹ *Imunidades Tributárias*, p. 216.

³⁰ Considerações sobre a Imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social, p. 40.

Analisando a questão, Edmar Marques Daudt apresentou os seguintes argumentos para distinguir os conceitos de educação e de assistência social:

O próprio texto constitucional apresenta a distinção entre assistência e educação em várias passagens. No art. 6º, que arrola os direitos sociais, destacam-se como direitos distintos entre si a educação, a saúde, a previdência social e a assistência aos desamparados. O artigo 150, inciso VI, alínea “c”, por sua vez, distingue as entidades educacionais das assistenciais. Em outra passagem, ao tratar das ações que integram a seguridade social, são indicados os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194), não havendo menção à educação. Ademais, o aspecto educacional não é incluído entre os objetivos a serem atingidos pelas atividades assistenciais, expressamente arrolados no art. 203. No capítulo seguinte ao que disciplina a seguridade social, são estabelecidos os parâmetros a serem observados em matéria de educação, cultura, desporto, que em nada se confundem com os atinentes à assistência social em sentido estrito ou com a seguridade social como um todo.

Acima de tudo, as instituições educacionais não foram expressamente referidas no dispositivo que trata da imunidade da contribuição para a seguridade social.³¹

Após consignar tais distinções, o referido autor, reconhecendo a importância da educação como instrumento para consecução dos objetivos firmados pelo artigo 203 da Constituição Federal, acabou por concluir que “o fato de a entidade assistencial também se dedicar ao ensino não significa que toda atividade educacional é assistencial.”³²

Concordamos com Daudt. Em nossa opinião, desde que atividades educativas sejam prestadas em caráter assistencial a quem delas necessitar e como mecanismo para a promoção dos objetivos constantes do artigo 203 da Constituição Federal, elas podem ser consideradas como atividades de assistência

³¹ *Imunidade das Entidades Assistenciais*, p. 105.

³² *Id.*, *ibid.*

social. Para tanto, a atividade educacional desenvolvida pela entidade deve configurar instrumento para a consecução de objetivos assistenciais.

Ressaltamos, assim, que o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento nesse sentido. Como podemos perceber das decisões acima colacionadas, decidiu a Corte Constitucional que têm direito à imunidade do artigo 195, §7º, as *entidades beneficentes de assistência educacional* e as *entidades que prestam assistência social no campo da educação*.

De outro lado, consignamos nosso entendimento segundo o qual o caráter beneficente das entidades de assistência social envolve a prestação de parcela de seus serviços de maneira gratuita. Em nossa opinião, a beneficência envolve gratuidade, de modo que a entidade beneficente deve oferecer serviços beneficentes — gratuitos a quem necessitar — ainda que não exclusivamente. Nesse sentido, estamos de acordo com o posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

7.3.2 Beneficência e filantropia

É importante também que tenhamos algumas considerações acerca do termo filantropia em comparação com o termo benemerência. Não obstante o STF ter operado distinção entre benemerência e filantropia, entendemos que tais conceitos devem ser entendidos, à luz do Texto Constitucional, de maneira equivalente.³³

Para demonstrarmos nosso entendimento, vejamos o que aduziu Maria Luiza Mestriner acerca do tema:

A filantropia (palavra originária do grego: *philos*, significa amor e *antropos*, homem) relaciona-se ao amor do homem pelo ser humano. No sentido mais restrito, constitui-se no sentimento,

³³ Nesse sentido, para Regina Helena Costa, o conceito de entidade filantrópica "pode ser considerado equivalente ao de entidade beneficente de assistência social" – *Imunidades Tributárias*, p. 219.

na preocupação do favorecido com o outro que nada tem, portanto, no gesto voluntarista, sem intenção de lucro, de apropriação de qualquer bem. No sentido mais amplo, supõe o sentimento mais humanitário: a intenção de que o ser humano tenha garantida condição digna de vida. É a preocupação com o bem-estar público, coletivo. É a preocupação de praticar o bem. E aí confunde-se com a solidariedade.

A filantropia constitui-se pois — no campo filosófico, moral, dos valores —, como o altruísmo e a comiseração, que levam a um voluntarismo que não se realiza no estatuto jurídico, mas no caráter da relação.³⁴

Nessa linha, entendemos que o discrimine entre a filantropia e a benemerência consiste em que aquela significa especificamente o sentimento que impulsiona as pessoas à prática de atividades beneficentes.

A questão foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal, a propósito do julgamento de medida liminar requerida na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028/DF. Na decisão que concedeu a medida, o Ministro Marco Aurélio de Melo assim se pronunciou, distinguindo benemerência de filantropia:

*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.*³⁵ (grifo nosso)

Não concordamos com tal entendimento. Em nossa opinião, do mesmo modo que entendemos lícito qualificar uma entidade como beneficente, sem que seus serviços sejam integralmente destinados, de maneira gratuita, a quem deles

³⁴ *O Estado entre a Filantropia e a Assistência Social*, p. 14.

³⁵ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves, 11 de novembro de 1999.

necessitar, sustentamos que uma entidade pode ser considerada filantrópica mesmo que execute algumas atividades não impulsionadas exclusivamente pelo sentimento de amor pelo próximo — com intuito de lucro.

Dessa forma, as *entidades filantrópicas*, mencionadas no parágrafo primeiro do artigo 199 da CF/88, referem-se a entidades que se dediquem à prestação de serviços de saúde, impulsionadas pelo amor ao próximo, com parcela de gratuidade e atendimento a quem dele necessitar — em sentido equivalente, portanto, àquele de *entidades beneficentes*.³⁶

7.4 Exigências estabelecidas em lei

Como analisamos acima, o enunciado normativo contido no §7º do art. 195 da CF/88 delimita expressamente a competência tributária outorgada para a instituição de contribuições sociais para a seguridade social. Assim, a exemplo do que concluímos a propósito do enunciado contido no artigo 150, VI, “c”, da CF/88, tal hipótese é de imunidade tributária.

Além disso, também de maneira correspondente à imunidade a impostos, a hipótese prevista no artigo 195, §7º, condiciona a fruição da imunidade tributária àquelas entidades beneficentes de assistência social *que atendam às exigências estabelecidas em lei*.³⁷ Dessa forma, nos termos da análise que realizamos no início do item 6.6, entendemos que tal enunciado normativo é de eficácia plena e aplicabilidade imediata, condicionável, redutível ou restringível pela legislação infra-constitucional.

³⁶ Nesse sentido manifestou-se Regina Helena da COSTA – *Imunidades Tributárias*, p. 219. Também Roque Antonio Carrazza utiliza indistintamente as expressões “entidade beneficente” e “entidade filantrópica” – *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 524 et seq.

³⁷ Na imunidade a impostos, como vimos, consta a cláusula *atendidos os requisitos da lei*.

7.4.1 Lei complementar x lei ordinária

Outra questão diz respeito ao instrumento legislativo apto a definir os requisitos que condicionem a fruição da imunidade a contribuições para a seguridade social. O tema também foi analisado no item 6.6, onde tivemos a oportunidade de concluir, em face do disposto no inciso II do art. 146, da CF/88, pela exigência de lei complementar como único meio apto a definir os requisitos mencionados pelo Texto Constitucional. Concluímos, ainda, que existem limites para tal regulamentação, os quais consistem na explicitação e definição de instrumentos aptos a garantir a concretização do preceito constitucional e proporcionar a fiscalização das entidades imunes.

Partindo do pressuposto de que as contribuições para a seguridade social são tributos, sujeitos ao regime jurídico tributário previsto pela Constituição Federal, a maior parte da doutrina entende que tais conclusões são aplicadas integralmente à imunidade a contribuições. Assim, a regulamentação dos requisitos para fruição da imunidade prevista pelo §7º do art. 195 da CF/88 só pode ser exercida por lei complementar, a qual, no sistema tributário pátrio, é representada, em termos de eficácia, pelo Código Tributário Nacional.³⁸

Nesse sentido manifestaram-se Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto,³⁹ Roque Antonio Carrazza,⁴⁰ Clélio Chiesa,⁴¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁴² Regina Helena Costa,⁴³ Misabel Abreu Machado Derzi,⁴⁴ Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Rodrigues,⁴⁵ e José Eduardo Soares de Melo.⁴⁶

³⁸ Os requisitos trazidos pelo CTN para gozo da imunidade tributária encontram-se em seu art. 14 e foram objeto de análise no item 6.6.

³⁹ *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p. 106.

⁴⁰ *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 525.

⁴¹ *A Competência Tributária do Estado Brasileiro*, p. 243.

⁴² *A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social*, p. 243.

⁴³ *Imunidades Tributárias*, p. 220.

⁴⁴ *A Imunidade das Entidades Beneficentes de Assistência Social*, p. 243.

⁴⁵ *Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal*, p. 110.

⁴⁶ *Curso de Direito Tributário*, p. 116.

Não obstante tal entendimento, alguns autores adotam posição diversa. Fábio Zambitte Ibrahim defende a tese segundo a qual a imunidade em relação a contribuições sociais não depende de lei complementar que fixe seus requisitos, mas de lei ordinária. Fundamentou seu entendimento no artigo 149 da CF/88, o qual determina que a instituição de contribuições sociais deve atender ao requisito do art. 146, III da CF/88, e não ao art. 146, II, o qual demanda lei complementar para a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar.⁴⁷ Eis o que escreveu o referido autor:

Deve-se atentar para o art. 149 da Constituição, o qual prevê, somente, a aplicação do inciso III do art. 146 às contribuições sociais, e não o artigo por completo. Contrário sensu, conclui-se pela não-aplicação do art. 146, II da CF/88 em relação às contribuições sociais, e daí a inadequação da aludida lei complementar para impor restrições à imunidade do art. 195, §7º da CF/88, restando inviável sustentar-se que a “lei” mencionada seja complementar, e muito menos, defender-se a aplicação do art. 14 do CTN.⁴⁸

E concluiu: “Sustentar-se a necessidade de lei complementar para o art. 195, §7º da CF/88 mediante interpretação analógica com o art. 150, VI, “c” é incorreto, pois contraria frontalmente, o sentido literal do art. 149, e, portanto, tal tentativa ‘já não é interpretação, mas modificação de sentido’.”⁴⁹

Discordamos de tal entendimento. Uma leitura atenta do Texto Constitucional invocado demonstra que a menção promovida pelo art. 149 a outros dispositivos constitucionais refere-se aos requisitos a serem observados para a instituição

⁴⁷ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

⁴⁸ Considerações sobre a Imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social, p. 36-37.

⁴⁹ Considerações sobre a Imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social, p. 37.

das contribuições especiais. Isso não significa que o regime jurídico das contribuições deva observar apenas tais requisitos. Portanto, entendemos infundada a opinião de Fábio Ibrahim.

Outra fundamentação foi apresentada por Indira Ernesto Silva. Segundo a autora, o instrumento legal apto a definir os requisitos para a imunidade do artigo 195, §7º, é a lei ordinária. E o fundamento apresentado como arrimo de tal opinião é o fato de que o legislador utilizou o termo *isenção* e não *imunidade*. Nas palavras da autora: “Ao que parece, não obstante ser juízo pacífico de que a hipótese do artigo 195, §7º da Constituição trata de imunidade, apesar de usar o vocábulo *isenta*, a intenção do legislado constituinte foi conceder uma benesse que não estivesse engessada por uma lei complementar.”⁵⁰

Assim, sem contestar que a hipótese é de verdadeira imunidade, a autora defende que lei ordinária é o veículo apto a determinar os requisitos da imunidade ora estudada.

Em nosso entendimento, a posição da autora é inconsistente e seu próprio pensamento desmente sua tese. Se a hipótese é de imunidade e se a imunidade possui seu regime jurídico determinado pela Constituição, incoerente é sustentar que a atecnia do legislador constituinte possa fundamentar exceção a tal regime.

Nesses termos, em harmonia com a doutrina dominante e em face da fragilidade dos argumentos contrários, entendemos que os requisitos para fruição da imunidade prevista pelo artigo 195, §7º, devem ser estabelecidos por lei complementar, a qual é representada atualmente, em termos de eficácia, pelo Código Tributário Nacional, que em seu art. 14 dispõe acerca de tais requisitos.

⁵⁰ Contribuição Previdenciária – Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, p. 140.

7.4.2 Limites e possibilidades de regulamentação por lei ordinária

Por fim, resta-nos analisar se existe alguma possibilidade de que a lei ordinária regulamente a imunidade objeto de nosso estudo.

A questão também foi examinada quando nos debruçamos sobre a imunidade a impostos.⁵¹ Naquela oportunidade, concluímos que a lei ordinária é competente para instituir deveres instrumentais os quais proporcionem, garantam e facilitem o controle e fiscalização das instituições imunes pelo Poder Público, desde que tais deveres não consistam em obstáculo não previsto pelo comando constitucional para a fruição da imunidade. Concluímos também que a lei ordinária é apta a definir conceitos gerais utilizados pelo sistema constitucional tributário, desde que o faça de maneira ampla e genérica, de forma que não promova alterações aplicáveis exclusivamente para fins tributários.

7.4.3 A Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991

A Lei nº 8.212/91, Lei Orgânica da Assistência Social, com alterações promovidas pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998, definiu uma série de requisitos para a fruição da imunidade tributária pelas entidades beneficentes de assistência social.

Tais requisitos foram abjeto de ações diretas de inconstitucionalidade, nas quais o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida liminar na ADIN nºs 2.028-5/DF e 2.036-6/DF, propostas, respectivamente, pela Confederação Nacional de Saúde e Confederação dos Estabelecimentos de Ensino.

⁵¹ Item 6.6.5.

No julgamento da medida liminar, o STF analisou as possibilidades de regulamentação da imunidade ora tratada, tendo decidido liminarmente pela inconstitucionalidade material dos dispositivos criando novos requisitos para a fruição da imunidade tributária.⁵²

Eis o que dispõem os dispositivos que tiveram sua eficácia suspensa por força da liminar concedida:⁵³

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:

(...)

III – promova, gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência;

(...)

§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.

A propósito da questão, podemos verificar que tanto o inciso III, quanto o §3º, acima colacionados, tratam da gratuidade e generalidade — especificamente a quem necessitar — como requisitos para que a entidade possa ser considerada

⁵² A inconstitucionalidade formal dos dispositivos não foi utilizada como fundamento da decisão porque a suspensão da eficácia dos artigos questionados faria voltar à vigência a redação original da Lei nº 8.212/91, que também dispõe sobre requisitos para fruição da imunidade e que também é lei ordinária.

⁵³ Todos eles, com exceção do *caput*, o qual não teve sua eficácia suspensa, tiveram sua redação prevista pela Lei nº 9.732/98.

como beneficente de assistência social. Em primeiro lugar, como já defendemos, tal explicitação do conteúdo e alcance do Texto Constitucional só pode, no caso, ser promovido por lei complementar. Em segundo lugar, também consignamos que a gratuidade não há que ser integral, podendo a entidade cobrar por certos serviços prestados àqueles com condições de por eles pagar. Assim, entendemos que tais dispositivos padecem de inconstitucionalidade formal e material.

O §4º trata da possibilidade de cancelamento da isenção pelo INSS em face do descumprimento dos requisitos legais. Conforme o consignamos anteriormente, quando analisamos o §1º do art. 14 do CTN, entendemos que a fruição da imunidade tributária não depende de qualquer ato da administração pública. Uma vez reunidos os requisitos para seu gozo, ela é aplicada. Assim, não se trata de cancelamento da imunidade, indevidamente denominada de isenção, mas de automática aplicação do instituo em face do não cumprimento dos requisitos legais.

Por fim, o §5º, acima colacionado, deve ser analisado em conjunto com o artigo 19 da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, em vigor, que assim dispõe:

Art. 19. A partir do primeiro semestre de 2001, sem prejuízo do cumprimento das demais condições estabelecidas nesta Lei, as instituições de ensino enquadradas no art. 55 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, ficam obrigadas a aplicar o equivalente à contribuição calculada nos termos do art. 22 da referida Lei na concessão de bolsas de estudo, no percentual igual ou superior a 50% dos encargos educacionais cobrados pelas instituições de ensino, a alunos comprovadamente carentes e regularmente matriculados.

A propósito de tais dispositivos, entendemos que os requisitos neles contidos são inconstitucionais por vício formal. Em nossa opinião, considerando que as entidades beneficentes

de assistência social são aquelas que prestam serviços gratuitos a quem deles necessitar, ainda que de maneira não exclusiva, entendemos que a abrangência desta gratuidade e generalidade pode ser definida por lei complementar, inclusive a definição de percentual mínimo de prestação de serviços ao Sistema Único de Saúde – SUS.

Como dissemos acima, a lei complementar tem a função de explicitar e concretizar o comando imunitório. Nesse sentido, se é exigida gratuidade e generalidade para que uma entidade seja considerada beneficente de assistência social, a lei complementar é apta a explicitar em que padrões, limites e condições os serviços prestados pela entidade fazem dela uma entidade beneficente de assistência social. Com esse raciocínio, ressaltamos que tais exigências não podem oferecer obstáculo intransponível para o gozo da imunidade. Entendemos que lei complementar pode definir requisitos razoáveis acerca da generalidade e da gratuidade a serem cumpridas pelas entidades beneficentes.

Por fim, é importante analisarmos os outros requisitos estabelecidos pela Lei nº 8.212/91, os quais se encontram vigentes:

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 Registro e do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, fornecidos pelo Conselho Nacional de Assistência Social, renovado a cada três anos;⁵⁴

(...)⁵⁵

⁵⁴ Redação dada pela Medida Provisória nº 2.187-13, de 24.08.01

⁵⁵ O inciso III exigia a gratuidade na prestação dos serviços e teve sua eficácia suspensa em face da medida liminar concedida na ADIN 2.028-5 – DF.

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.⁵⁶

Como podemos verificar, os dois primeiros incisos contêm exigências de que as entidades beneficentes possuam títulos outorgados pelo Poder Público para que possam usufruir de imunidade tributária. Entretanto, nos termos do que já consignamos, entendemos tais exigências inconstitucionais, pois a imunidade tributária é garantida às entidades que cumpram os requisitos estabelecidos em lei complementar, independente de qualquer ato da Administração Pública. Eduardo Szazi adotou tal posição ao tratar da exigência referente ao título de utilidade pública:

Como o legislador [constituente] não fez nenhuma restrição, a imunidade independe da forma jurídica da instituição, de modo que a fruição do benefício é assegurada àquelas que adotem a forma de fundação ou associação, indistintamente, não dependendo de qualquer ato formal de reconhecimento por parte do Estado, até mesmo declaração de utilidade pública. O benefício é imediato, podendo ser gozado desde a constituição da entidade.⁵⁷

A questão fica ainda mais grave quando analisamos os requisitos exigidos para a concessão de tais títulos, os quais não apenas restringem claramente a possibilidade de fruição da imunidade pelas entidades beneficentes, como demandam prazo de existência da entidade para sua concessão.⁵⁸ Ainda,

⁵⁶ Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997.

⁵⁷ *Terceiro Setor – Regulação no Brasil*, p. 45.

⁵⁸ A obtenção do Título de Utilidade Pública Federal, previsto pela Lei nº 91/35, alterada pela Lei nº 6.639/79 e regulamentada pelo Decreto nº 50.517/6 e pelo Decreto nº 60.931/67, demanda o preenchimento dos seguintes requisitos pela entidade, dentre outros: ter personalidade jurídica; ser constituída no país; estar em efetivo e contínuo funcionamento nos três últimos anos

alguns desses requisitos não são exigidos por lei, mas por atos administrativos. Por fim, no caso do título de Utilidade Pública, exige-se que ele seja outorgado não apenas na esfera federal, mas também por Estados ou Distrito Federal, ou Municípios, os quais, passariam a deter aptidão para restringir o acesso à imunidade ora tratada.

Com base em tais fundamentos, entendemos pela inconstitucionalidade material e formal das exigências trazida pelos incisos I e II do artigo 55 da Lei nº 8.212/91, pois nem mesmo o legislador complementar poderia embaraçar a fruição da imunidade tributária com a atribuição de competência para que leis estaduais, distritais e municipais, bem como a atos normativos da Administração Federal, determinassem requisitos para a imunidade das entidades beneficentes de assistência social.

imediatamente anteriores, com exata observância das finalidades estatutárias; não remunerar, por qualquer forma, os cargos da diretoria; não distribuir lucros, bonificações ou vantagens a dirigentes, mantenedores ou associados, sob nenhuma forma ou pretexto; promover a educação ou exercer atividades de pesquisa científica, de cultura artística ou filantrópica; seus diretores serem de comprovada idoneidade; possuir o Título de Utilidade Pública estadual ou municipal. Já a obtenção do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, regulado Decreto nº 2.536 de 06.04.1998; Decreto nº 3.504 de 13.06.2000; Resolução CNAS nº 31, de 24.02.1999; nº 177, de 10.08.2000; e nº 2, de 04.01.2001, depende de uma série ainda maior de exigência a serem preenchidas pela entidade. Dentre tais exigências consta: que a entidade beneficente de assistência social atue no sentido de proteger a família, a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice; amparar crianças e adolescentes carentes; promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiência; promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde; promover a integração ao mercado de trabalho; promover atendimento e assessoramento aos beneficiários da Lei Orgânica da Assistência Social (Loas) e defesa e garantia dos seus direitos. Além disso, a entidade deve demonstrar, nos três últimos anos imediatamente anteriores ao requerimento, cumulativamente: estar legalmente constituída no país e em efetivo funcionamento; possuir declaração de utilidade pública federal; estar previamente inscrita no Conselho Municipal de Assistência Social do município sede, se houver, ou no Conselho Estadual de Assistência Social ou Conselho de Assistência Social do Distrito Federal; estar previamente registrada no CNAS; aplicar anualmente, em gratuidade, pelo menos 20% da receita bruta proveniente da venda de serviços acrescidas da receita decorrente de aplicações financeiras, de locação de bens, de venda de bens não integrantes do ativo imobilizado e de doações particulares, cujo montante nunca será inferior à isenção de contribuições sociais usufruídas. Se a entidade atua na área de saúde, deverá comprovar anualmente percentual de atendimentos decorrentes de convênio firmado com o Sistema Único de Saúde (SUS), igual ou superior a 60% do total de sua capacidade instalada. Por fim, deve constar expressamente de seu estatuto: a entidade aplica suas rendas, recursos e eventual resultado no território nacional e na manutenção de seus objetivos; seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores, benfeitores ou equivalentes não percebem remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos; em caso de dissolução, destinará o patrimônio a entidade congênera registrada no CNAS.

Nesse sentido, pronunciou-se o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidindo pela inexistência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social como requisito para a fruição da imunidade tributária ora tratada:

Tributário. Constituição Federal art. 195, §7º. Imunidade tributária. Contribuição previdenciária patronal. Requisitos. Entidade hospitalar de caráter beneficente.

A Constituição Federal de 1988, no art. 195, parágrafo 7º, institui isenção de contribuições para a seguridade social em favor de entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei. O preceito constitucional sobre a imunidade está regulado no art. 55 da Lei 8.212/91, na redação anterior à da Lei 9.732/98, que teve a eficácia suspensa pelo Pleno do STF, na ADIN 2.028-5, com base em inconstitucionalidade material por limitar o direito previsto na Constituição. Assim, as entidades que gozam da imunidade do parágrafo 7º do art. 195 da CF/88, de acordo com o art. 55 da Lei 8.212/91, são as que prestam serviços relativos à assistência social em sentido amplo (englobando educação e saúde), de forma gratuita às pessoas carentes, em atividade tipicamente filantrópica, ainda que não o façam exclusivamente desta forma, ou seja, mesmo que parte dos serviços sejam prestados a pessoas não-carentes mediante pagamento.

Na espécie, a entidade promove assistência social na área da saúde em caráter filantrópico e em benefício a pessoas carentes, preenchendo os requisitos legais. Em decorrência, faz jus à imunidade constitucional pretendida.

Apelação e remessa oficial desprovidas.⁵⁹

No voto do relator, Desembargador Federal João Surreaux Chagas, podemos verificar que a questão foi especificamente analisada: “Tendo em vista que, o Hospital Municipal São Camilo estava no gozo do benefício desde a Constituição anterior, mais precisamente de 1975 a 1997, o fato de não

⁵⁹ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2001.71.12.003052-1/RS. 2ª Turma. Relator: Desembargador Federal João Surreaux Chagas, 15 de outubro de 2002.

possuir o certificado ou registro de entidade de fins filantrópicos fornecido pelo Conselho Nacional de Assistência Social não lhe retira o direito à isenção.”⁶⁰

Finalmente, com relação ao inciso IV do art. 55 da Lei nº 8.212/91, acima colacionado, nosso entendimento já foi exposto quando tratamos dos requisitos trazidos pela Lei nº 9.532/97. Entendemos, pois, que se trata de exigência material e formalmente inconstitucional, pois cria requisito novo, não decorrente da *ausência de finalidade lucrativa* e tampouco da *gratuidade* (parcial). Já com relação ao conteúdo do inciso V do mesmo artigo, também já nos manifestamos. Conforme aduzimos anteriormente, os requisitos constantes em tal dispositivo referem-se a deveres instrumentais criados em favor da fiscalização das entidades acerca do cumprimento dos requisitos legais. Por não criarem embaraços que dificultem infundadamente a fruição da imunidade, entendemos pela sua constitucionalidade, ainda que instituídos por lei ordinária.

⁶⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2001.71.12.003052-1/RS. 2ª Turma. Relator: Desembargador Federal João Surreaux Chagas, 15 de outubro de 2002.



Conclusões

1 Ao cabo de nossa incursão, podemos firmar algumas conclusões relacionadas de acordo com o capítulo no qual constam seus fundamentos.

2 De nossa caminhada pela Teoria Geral do Estado, na qual analisamos o surgimento do Estado, o desenvolvimento de suas funções e a importância da participação da sociedade civil na consecução dos objetivos traçados pela Constituição, podemos concluir que:

2.1 A atividade tributária é pressuposto para que qualquer Estado, no qual se reconheça a propriedade privada, desenvolva todas as suas demais funções.

2.2 No Estado Absolutista, a fonte primordial de recursos era a exploração do patrimônio do soberano; a atividade tributária era arbitrária e abusiva e com ela conviviam a fiscalidade da Igreja e da nobreza.

2.3 Com a delimitação do poder do soberano pela Constituição, a atividade tributária foi centralizada e passou a ser exercida através de normas jurídicas criadas pelo Poder Legislativo.

2.4 O Estado de Direito surgiu como Estado Liberal, com poderes limitados e funções restritas.

2.5 Com a crise do liberalismo, cujo principal efeito foi o agravamento da desigualdade social, o Estado passou a atuar como agente econômico e social a fim de promover o desenvolvimento e a justiça social.

2.6 O crescimento desmesurado do Estado Social, com o aumento de suas atribuições e das demandas sociais, impôs a necessidade de mudança em sua estrutura.

2.7 A partir de uma reforma no modo de consecução de seus objetivos, o Estado Social deixou de atuar como responsável direto pelo desenvolvimento econômico e social, passando a figurar como promotor e regulador de tais atividades.

2.8 O vetor do novo papel do Estado, denominado por alguns de Estado subsidiário ou regulador, é o princípio da subsidiariedade, segundo o qual deve o Estado incentivar e possibilitar que a sociedade organizada desenvolva, de maneira eficaz, as atividades de interesse social que não necessitem do aparato estatal.

2.9 O sucesso desse novo modelo de Estado demanda a participação dele como agente regulador da economia e como agente incentivador e fiscalizador da participação da sociedade civil na prestação de serviços de interesse social.

2.10 Denomina-se *terceiro setor* o grupo de entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, constituídas sob a forma de associações ou fundações, dedicadas à prestação de serviços de interesse público em colaboração com o Estado (serviços públicos sociais) ou à defesa e promoção de direitos (*advocacy*).

2.11 As entidades do terceiro setor que prestam serviços de interesse público em colaboração com o Estado são também denominadas de *setor público não-estatal*.

2.12 As instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos fazem parte do *setor público não-estatal* e merecem ser incentivadas pelo Estado na prestação de serviços de interesse público. Uma das formas de incentivo consiste na imunidade tributária prevista pelos arts. 150, VI, “c” e 195, §7º, da Constituição Federal de 1988.

3 De nossa incursão pela Teoria Geral do Direito e do Direito Tributário, onde verificamos os mecanismos que instrumentalizam e delimitam a atividade tributária no Estado de Direito, podemos concluir que:

3.1 A norma jurídica consiste no resultado, juízo, pensamento e significação obtida a partir dos textos legais.

3.2 A norma jurídica de conduta é o instrumento criado pelo homem para regular a vida em relação, subordinando certos fatos a determinada ordem. Sua natureza é condicionada e apresenta-se da seguinte forma: descrição de um fato (hipótese de incidência) e atribuição de uma consequência ou conduta a ser seguida (mandamento).

3.3 Ocorrido o fato descrito na hipótese, dá-se a incidência do mandamento e instaura-se a relação jurídica, definida como o vínculo segundo o qual uma pessoa tem o direito subjetivo de exigir de outra determinada prestação.

3.4 A norma de incidência tributária é norma de conduta que contém em sua hipótese, explícita ou implicitamente, o critério material (descrição de um fato signo-presuntivo de riqueza), o critério espacial (local onde se realiza o fato), critério temporal (momento em que o fato ocorre) e critério pessoal (pessoa apta a realizar o fato). No mandamento da norma de incidência existem o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária), o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), bem como o local e data para cumprimento da obrigação.

3.5 Além das normas que prevêm a incidência tributária, o Direito Tributário é formado por normas de conduta que instituem deveres instrumentais tributários (“obrigações acessórias”). Tais deveres consistem em condutas a serem realizadas para que o Poder Público verifique e quantifique a ocorrência dos fatos previstos em normas de incidência tributária.

3.6 Além das normas de conduta, o sistema jurídico é formado por normas de estrutura, as quais não regulam diretamente a conduta humana, mas a existência do próprio sistema. São normas de estrutura os princípios e as regras que definem como são criadas, alteradas e extintas as normas do sistema jurídico.

4 A propósito de nosso estudo sobre a isenção tributária, podemos concluir que:

4.1 Em solo pátrio, diversas teorias explicam a isenção tributária: (i) isenção como dispensa legal do pagamento do tributo devido, (ii) isenção como hipótese de não-incidência legalmente qualificada, (iii) isenção como norma de estrutura que mutila determinados aspectos da norma de incidência tributária e (iv) isenção como decorrência de enunciados normativos que compõem a própria norma tributária.

4.2 Não existe norma de isenção tributária autônoma, quer de conduta quer de estrutura. A isenção decorre de enunciados normativos que compõem a norma jurídica de tributação e especificam determinado critério da hipótese de incidência, de maneira que sua realização no mundo fático não promove a incidência do mandamento. A isenção tributária consiste na delimitação expressa de fatos cuja ocorrência não gera a incidência tributária.

4.3 Denomina-se de não-incidência o fenômeno que ocorre quando não há correspondência entre o evento ocorrido no mundo fático e a descrição, na hipótese de incidência, dos fatos aptos a fazerem incidir a norma.

4.4 A não-incidência pode decorrer da ausência de competência tributária e do não-exercício pleno de tal competência.

4.5 A ausência de competência tributária pode ser implícita ou explícita: (i) ela é implícita quando a Constituição não elege tais ou quais fatos como passíveis de tributação; e (ii) é

explícita quando a competência é delimitada expressamente através das imunidades tributárias.

4.6 O não exercício pleno da competência tributária ocorre em três situações: (i) quando o legislador infraconstitucional não exerce a competência tributária, (ii) quando, no exercício da competência tributária, o legislador infraconstitucional não descreve todas as hipóteses inseridas no âmbito de sua competência; e (iii) quando a legislação ordinária descreve e qualifica expressamente alguns eventos, de forma a delimitar dentre o universo de sua competência os eventos cuja ocorrência não provoca a incidência da norma tributária. Esta última hipótese denomina-se isenção tributária.

5 De nosso vó sobre o Direito Constitucional Tributário, no qual tentamos visualizar a regulação constitucional do poder tributário do Estado, através da imunidade e dos princípios jurídicos, podemos concluir que:

5.1 O poder de tributar do Estado de Direito é delimitado pelas normas de competência tributária e pelos princípios constitucionais. Ambos se encontram localizados por todo o Texto Constitucional, especialmente na seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”.

5.2 Normas de competência tributária são normas constitucionais de estrutura, compostas por vários enunciados normativos que colaboram na delimitação do poder de tributar, atribuindo às pessoas jurídicas de Direito Público interno aptidão para que instituem tributos dentro dos limites por ela estabelecidos.

5.3 Diversas teorias explicam a imunidade tributária: (i) imunidade como limitação do poder de tributar, (ii) imunidade como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária, (iii) imunidade como hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada, (iv) imunidade como Direito Público

subjetivo e (v) imunidade como regra de incompetência ou não-competência.

5.4 A imunidade tributária pode ser definida como o conjunto de enunciados normativos que compõem a norma de competência tributária e colaboram na delimitação do poder tributário do Estado através da qualificação expressa de determinados fatos, pessoas e bens em relação aos quais o legislador é impedido de tributar.

5.5 Princípios constitucionais são espécies de normas jurídicas diversas das regras, dotados de características próprias tais como hierarquia axiológica superior, abstração, generalidade, vagueza, maleabilidade, função de servir como mandamentos de otimização e dimensão peso e importância. Esta última característica gera a possibilidade de que eventual colisão entre princípios seja resolvida pelo método da ponderação de bens.

5.6 O fundamento genérico das imunidades tributárias pode ser encontrado nos princípios da legalidade e da supremacia da Constituição.

5.7 Os princípios jurídicos servem tanto como fundamento para as imunidades tributárias como para a atividade tributária do Estado.

5.8 Cada uma das imunidades tributárias atua especificamente na concretização de um ou mais princípios constitucionais, mas nem todos os princípios constitucionais são concretizados por imunidades tributárias.

5.9 A delimitação constitucional da atividade tributária do Estado, através de enunciados que compõem as normas de competência, é fenômeno tipicamente brasileiro. Tal mecanismo surgiu na Constituição de 1891 e constou de todas as Constituições pátrias, sendo que em nenhum dos textos constitucionais constou a expressão *imunidade tributária*.

5.10 O artigo 150, VI, “c”, da CF/88 prevê a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social. Tal hipótese é de imunidade genérica, pois abrange todos os impostos incidentes sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais das entidades imunes (conforme determina o §4º do mesmo artigo 150).

5.11 O artigo 195, §7º, prescreve a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social.

6 Enfim, de nossa análise específica da imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social, prevista pelo artigo 150, VI, “c”, da CF/88, podemos concluir que:

6.1 O termo *instituições* foi utilizado pelo Texto Constitucional em sentido técnico, significando o conjunto de pessoas jurídicas dotadas de finalidade pública, ausência de intuito lucrativo e generalidade ou ausência de discriminação na prestação de seus serviços. Tal conceito é equivalente àquele das entidades que compõem o *setor público não-estatal*.

6.2 A assistência social é prestada através de serviços que colaboram no cumprimento dos objetivos previstos pelo artigo 203 da CF/88.

6.3 O serviço de assistência social é gratuito e prestado àqueles que dele necessitam, enquanto a entidade de assistência social é aquela que presta serviços de assistência social, ainda que cobre pela parcela dos serviços prestados àqueles com condições de pagar.

6.4 A educação é prestada através de todas as atividades de caráter didático, cultural e desportivo que contribuam para o desenvolvimento da capacidade intelectual, física e moral dos cidadãos.

6.5 Os enunciados normativos que prevêm a imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social constituem norma de eficácia plena e aplicabilidade restringível ou condicionável.

6.6 O instrumento legal apto a definir os requisitos a serem preenchidos pelas instituições de educação e de assistência social para fruição da imunidade tributária prevista pelo artigo 150, VI, “c”, é a lei complementar, que possui função restrita de explicitar, facilitar a aplicação e aclarar os limites do preceito imunitório.

6.7 No sistema tributário pátrio, os requisitos para fruição da imunidade tributária ora tratada encontram-se dispostos no artigo 14 do Código Tributário Nacional.

6.8 O requisito constitucional da ausência de finalidade lucrativa é preenchido pela não-distribuição do patrimônio ou rendas da entidade em hipótese alguma, nos termos do que determina o artigo 14, I e II, do CTN.

6.9 A devida remuneração de dirigentes por serviços prestados não configura distribuição de lucros e não descaracteriza a finalidade não lucrativa da entidade imune.

6.10 Lei ordinária é apta para instituir deveres instrumentais que proporcionem, garantam e facilitem o controle e a fiscalização das instituições imunes, desde que tais deveres não consistam em obstáculo não previsto pelo comando constitucional para a fruição da imunidade.

6.11 A lei ordinária está habilitada também para definir conceitos utilizados pelo sistema constitucional tributário, desde que o faça de maneira genérica e não especificamente para fins tributários.

6.12 A imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “c”, da CF/88 abrange todos os impostos que gravem o patrimônio, a renda e os serviços relacionados às finalidades essenciais da entidade imune.

6.13 Os bens da entidade imune não utilizados para a consecução de suas finalidades essenciais devem ser objeto de tributação incidente diretamente sobre o patrimônio (IPTU,

ITR, IPVA), bem como de impostos indiretos, nas operações de sua aquisição (II, IPI, ICMS, ITBI, ITCMD).

6.14 Deve haver tributação nas operações em que a entidade imune vende mercadorias, pois é o comprador quem suporta o ônus tributário.

6.15 Imunes são aqueles serviços prestados pela entidade relacionados com suas finalidades essenciais. Quaisquer outros serviços devem sofrer a incidência do ISS.

6.16 A renda auferida pela instituição imune, seja ela decorrente de atividades relacionadas a suas finalidades essenciais ou não, desde que investida na consecução de tais finalidades, não deve ser objeto de incidência tributária, seja pelo IR, seja pelo IOF — o qual incide também sobre a renda.

7 A propósito da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social, prevista pelo art. 195, §7º:

7.1 O §7º do artigo 195 da CF/88 contém enunciado normativo que delimita expressamente a competência tributária outorgada à União para que crie normas de incidência de contribuições para a seguridade social, a partir da qualificação expressa de determinada pessoa: as entidades beneficentes de assistência social.

7.2 Beneficência envolve gratuidade, de modo que entidade beneficente é aquela que presta serviços gratuitos a quem deles necessitar, ainda que não o faça de maneira exclusiva.

7.3 Entidades que prestem serviços de educação, em caráter assistencial, a quem deles necessitar e como mecanismo para a consecução dos objetivos constantes do artigo 203 da CF/88, podem ser consideradas como entidades beneficentes de assistência social.

7.4 No contexto da CF/88, o conceito de entidades beneficentes equivale àquele de entidades filantrópicas.

7.5 O enunciado que prevê a imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social compõe norma de eficácia plena e aplicabilidade condicionável ou restringível, através de lei complementar.

7.6 A definição das exigências para a fruição da imunidade prevista pelo art. 195, §7º, encontra-se no art. 14 do Código Tributário Nacional.

7.7 As possibilidades de regulação da imunidade a contribuições por lei ordinária possuem os mesmos limites daquelas referentes à imunidade a impostos (definição de deveres instrumentais e conceitos gerais), de forma que é inconstitucional a exigência de títulos e certificados como requisitos para fruição da imunidade.

8 Nesses termos, ao cabo de nosso estudo, além da série de conclusões tópicas acima expostas, insta ressaltarmos que a disciplina jurídica das entidades sem fins lucrativos que prestam serviços de interesse público, em especial no que se refere a seu regime jurídico tributário, não acompanhou a evolução do terceiro setor. Afinal, como vimos, não existe harmonia entre a norma constitucional, a legislação infraconstitucional, a doutrina e a jurisprudência que tratam do tema. Nesse cenário, para o desenvolvimento do setor público não-estatal — imprescindível para a promoção da justiça social e da dignidade da pessoa humana — entendemos que é necessário um esforço conjunto do Estado e da sociedade — legisladores, cidadãos e juristas — para que essa situação de incerteza, insegurança e, muitas vezes, injustiça seja alterada. É o que esperamos.

Referências

- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ALVES, Francisco de Assis. Imunidade Tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 268-315.
- AMARAL, Francisco. *Direito Civil: Introdução*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- AMARO, Luciano da Silva. Algumas questões sobre a Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 143-154.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar (Ed.). *Privatización y Liberalización de Servicios* (Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid 3). Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999.
- ARIÑO ORTIZ, Gaspar. *Principios de Derecho Público Económico: Modelo de Estado, Gestión Pública, Regulación Económica*. Granada: Comares, 1999.
- ATALIBA, Geraldo. *Apontamentos de Ciências das Finanças*. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 1981.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- AUGUSTO FILHO, João. *Isenções e Exclusões Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1979.
- AULETE, Caldas. *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa*. 3. ed. Rio de Janeiro: Delta, 1980. v. 2-4.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade – Conceito e Evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- BARBOSA, Maria Nazaré Lins. *Identidade do Terceiro Setor e sua Relação com o Estado: Agenda para uma Reforma Legal*. Disponível em: <http://www.institutoterceirosetor.org.br/ar_leituras_agenda.htm>. Acesso em: 25 out. 2003.

BARRETO, Aires F. Contribuições Sociais: Imunidade das Instituições Beneficentes de Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 7-29.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BARRETO, Aires. Imunidades Tributárias: só Podem Prevaler Interpretações que Prestigiem os Princípios Constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 155-182.

BARRETO, Maria Inês. As Organizações Sociais na Reforma do Estado Brasileiro. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). *O Público Não-Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999, p. 107-150.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição: Fundamentos de uma Dogmática Constitucional Transformadora*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: Limites e Possibilidades da Constituição Brasileira*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. VI.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *As Ideologias e o Poder em Crise*. 4. ed. Brasília: UNB, 1999.

BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*. 3. ed. São Paulo: Mandarim, 2000.

BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo e Sociedade*. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2003.

BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. 2. ed. São Paulo: Brasiliense, 1988.

BOBBIO, Norberto. *O Futuro da Democracia*. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2002.

- BOBBIO, Norberto. *Teoria da Norma Jurídica*. Bauru, SP: EDIPRO, 2001.
- BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 9. ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. *Teoria Constitucional da Democracia Participativa*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BONAVIDES, Paulo. *Teoria do Estado*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. Direito como Fenômeno Lingüístico, o Problema da Demarcação da Ciência Jurídica, sua Base Empírica e o Método Hipotético-Dedutivo. *Anuário do Mestrado em Direito*, Recife, n. 4, jan./dez. 1988, p. 11-16.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTTALLO, Eduardo. Imunidade de Instituições de Educação e de Assistência Social; e Lei Ordinária – um Intrincado Confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 51-64.
- BRAGA, Leopoldo. Do Conceito Jurídico de ‘Instituições de Educação e Assistência Social’. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.
- BRASIL, Presidente, 1995. PLANO DIRETOR DA REFORMA DO APARELHO DO ESTADO: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995, p. 51.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1802-3-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 27 de agosto de 1998. Acórdão não publicado. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 novembro de 2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.802-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 27 de agosto de 1998. Informativo STF, Brasília, n. 120, 22-24 ago. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 09 nov. 03.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.545-DF. Relatora Ministra Ellen Gracie, 1º de fevereiro de 2002. *DJ* 07 fev. 2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 09 nov. 2003.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves, 11 de novembro de 1999. Informativo STF, Brasília, n. 170, 8-12 dez. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 09 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves, 11 de novembro de 1999. Informativo STF, Brasília, n. 170, 8-12 dez. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 09 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 389.118-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 24 de Setembro de 2002. DJ 08-11-02. Ementário v. 2090-10. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 21 de nov. de 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 155822 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 20 de setembro de 1994. DJ 02-06-95, p. 16238. Ementário v. 01789-03, p. 00425. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 155.822 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 20 de setembro de 1994. DJ 02-06-95, p. 16238. Ementário v. 01789-03, p. 00425. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 346.582-RJ. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 12 de novembro de 2002. DJ 14-02-03. Ementário v. 2098-7. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Divergência em Recurso Extraordinário nº 210.251 - SP. Relatora: Ministra Ellen Gracie, DJ 28/11/2003. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 23 março 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 420-RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio. 31 de agosto de 1994. DJ 23-09-94. Ementário v. 1759-1. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Especial nº 27.261-MG. Relator: Ministro Garcia Vieira. 5 de outubro de 1992. DJ 07 dez. 1992, p. 23.296. *Revista do STJ*, Brasília, v. 48, p. 324.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 100437 - SP. Relator: Ministro Rafael Mayer. 15 de junho de 1984. DJ 29-06-84, p. 753. Ementário v. 01342-07, p. 359. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 102.141-RJ. Relator: Ministro Carlos Madeira, 18 de outubro de 1985. DJ 29-11-85, p. 21.920. Ementário v. 1402-2, p. 341. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 18 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 108.737-SP. Relator: Ministro Aldir Passarinho. 25 de outubro de 1988. DJ 27-10-89, p. 16.392. Ementário v. 1561-2, p. 270. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.188 - SP. Relator: Ministro Octavio Galotti. 20 de fevereiro de 1990. DJ 16-03-90, p. 01869. Ementário v. 01573-01, p. 00162. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 129.930-SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 7 de maio de 1991. DJ 16-08-91, p. 10788. Ementário v. 1629-2, p. 257. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 144.900 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 22 de abril de 1997. DJ 26-09-97, p. 47494. Ementário v. 01884-02, p. 00412. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 148.304-MG. Relator: Ministro Marco Aurélio. 30 de junho de 1994. DJ 12-05-95. Ementário v. 1786-2. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 10 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 164.162-SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão, 14 de maio de 1996. DJ 13-09-96. Ementário v. 1841-3, p. 403. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 17 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 191.067-SP. Relator: Ministro Moreira Alves, 26 de outubro de 1999. DJ 03-12-99. Informativo STF, Brasília, n. 168, 25-29 out. 1999. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 17 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 202.700-DF. Relator: Ministro Maurício Corrêa. 8 de novembro de 2001. DJ 01-03-02, p. 52. Ementário v. 2059-3, p. 488. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 210.251-2 - SP. Relator: Ministro Carlos Velloso. 17 de novembro de 1998. DJ 05-02-1999. Ementário v. 01937-05. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 211.782-PR. Relator: Ministro Néri da Silveira. 28 de Agosto de 1998. DJ 24-03-00. Ementário v. 1984-3, p. 501. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 225.082-MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 24 de abril de 1998. DJ 28-08-98. Ementário v. 1920-7. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 14 dez. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 235737 - SP. Relator: Ministro Moreira Alves. 13 de novembro de 2001. DJ 17-05-02, p. 67. Ementário v. 02069-03, p. 00527. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237.718 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. DJ 06-09-01, p. 21. Ementário v. 02042-03, p. 00515. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 237718 - SP. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 29 de março de 2001. DJ 06-09-01, p. 21. Ementário v. 02042-03, p. 00530. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 241.090-SP. Relator: Ministro Moreira Alves. 26 de Fevereiro de 2002. DJ 26-04-02. Ementário v. 1900-9. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 nov. 03.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 243807 - SP. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 15 de fevereiro de 2000. DJ 28-04-00, p. 98. Ementário v. 01988-08, p. 01529. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 259756 - RJ. Relator: Min. Marco Aurélio. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 345.830-MG. Relatora: Ministra Ellen Gracie, 8 de outubro de 2002. DJ 08-11-02. Ementário v. 2.090-6. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em 10 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 360.500-MG. Relator: Ministro Moreira Alves. 26 de novembro de 2002. DJ 21-02-03. Ementário v. 2099-7. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 67814 - SP. Relator: Ministro Antônio Néder. 22 de novembro de 1970. DJ 21-12-71, p. 07318. Ementário v. 00860-01, p. 00288. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 69.483 - SP. Relator: Bilac Pinto. 30 de setembro de 1970. DJ 27-11-70. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 70834 - RS. Relator: Ministro Adalício Nogueira. 25 de outubro de 1971. DJ 21-12-1971, p. 7320. Ementário v. 00860-02, p. 145. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 20 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 72.862-SP. Relator: Ministro Eloy da Rocha. 4 de fevereiro de 1972. DJ 18-08-72. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 11 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 87.913 - SP. Relator: Ministro Rodrigues Alckmin. 9 de dezembro de 2000. DJ 29-12-77. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 88.671-RJ. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque, 12 de junho de 1979. DJ 03-07-79. Ementário v. 1138-3, p. 78. *Revista Trimestral de Jurisprudência*, Brasília, v. 90, p. 263.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 93.463-RJ. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. 16 de abril de 1982. DJ 14-05-82, p. 4568. Ementário v. 1.254-2, p. 380. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 11 nov. de 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98382 - MG. Relator: Ministro Moreira Alves. 12 de novembro de 1982. DJ 18-03-83, p. 02980. Ementário v. 01287-02, p. 00612. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 7943-MG. Relator: Ministro Laurita Vaz. 3 de outubro de 2002. DJ 16-12-02, p. 283. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 18 nov. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 28 de novembro de 1995. DJ 19.12.96, p. 1.802. Ementário nº 1855-01. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 23 nov. 2003.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. Entre o Estado e o Mercado: o Público Não-estatal. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria (Org.). *O Público não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999.

BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos. *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil: Para uma Nova Interpretação da América Latina*. São Paulo: Ed. 34, 1996.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. 5. ed. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imunidade Tributária – Entidades Fechadas de Previdência Privada (Fundos de Pensão). *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, p. 17-39.

CARDOSO, Ruth. Fortalecimento da Sociedade Civil. In: IOSCHPE, E. B. (Org.). *Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade Tributária das Instituições de Educação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 3, p. 167-172, 1978.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CASSAGNE, Juan Carlos. *La Intervención Administrativa*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994.
- CASTRO FILHO, Levy Pinto de. *Ensino Superior no Brasil e Imunidade aos Impostos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro: Desonerações Nacionais e Imunidades Condicionadas*. São Paulo: Max Limonad, 2002.
- CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Atividade Legislativa do Poder Executivo*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidade de Instituições de Assistência. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n.35, p. 123-137, jan./mar. 1986.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 223-239.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
- COELHO, Simone de Castro Tavares. *Terceiro Setor: um Estudo Comparado entre o Brasil e os Estados Unidos*. 2. ed. São Paulo: SENAC São Paulo, 2002.
- COSTA, José Eliud Pinto da. *A Norma Jurídica e as Isenções Tributárias*. São Luís: CBF, 2000.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CUÉLLAR, Leila. *As Agências Reguladoras e seu Poder Normativo*. São Paulo: Dialética, 2001.
- CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim. Diretrizes para Nova Legislação do Terceiro Setor. In: CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim (Org.). *Mudança*

Social e Reforma Legal: Estudos para uma Nova Legislação do Terceiro Setor. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária: UNESCO: BID: FBB, 1999.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *O Futuro do Estado.* São Paulo: Saraiva, 2001.

DALLARI, Dalmo. *Elementos de Teoria Geral do Estado.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

DAUDT, Edmar Viane Marques. *Imunidade das Entidades Assistenciais.* Curitiba, 2003. 183 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário: de Acordo com a Constituição de 1988.* 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais.* São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 145-178.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional nº 3. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, p. 76-98, 1993.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Os Conceitos de Renda e Patrimônio.* Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo.* 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Parcerias na Administração Pública.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”: Ensaio sobre o Controle Judicial da Razoabilidade das Leis. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

DROMI, Roberto; MENEM, Carlos. *Reforma del Estado.* Buenos Aires: Ediciones Ciudad Argentina, 1997.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. *Conceito de Princípios Constitucionais.* 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

FALCÃO, Joaquim; CUENCA, Carlos. Diretrizes para Nova Legislação do Terceiro Setor. In: CUENCA, Carlos; FALCÃO, Joaquim (Org.). *Mudança Social e Reforma Legal: Estudos para uma Nova Legislação do Terceiro Setor.* Brasília: Conselho da Comunidade Solidária: UNESCO: BID: FBB, 1999.

FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04.*

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 556-568.

FERNANDES, Rubens César. O Que é Terceiro Setor? In: IOSCHPE, E. B. (Org.). *Terceiro Setor: Desenvolvimento Social Sustentado*. 2. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2000.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. *Imunidade Tributária*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

FERREIRA, Odím Brandão. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n. 11, p. 144-161, 1995.

FERREIRA, Odím Brandão. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n.12, p.129-154, 1995.

FERREIRA, Odím Brandão. A Imunidade Tributária das Entidades de Previdência Fechada. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, n.13, p.57-81, 1995.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. *Estudos de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996.

FONROUGE, Giuliani C. M. *Conceitos de Direito Tributário*. São Paulo: Lael, 1973.

FRANCO, Carlo de. A Reforma do Estado e o Terceiro Setor. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; WILHEIM, Jorge; SOLA, Lourdes (Org.). *Sociedade e Estado em Transformação*. São Paulo: UNESP; Brasília: ENAP, 1999.

GABARDO, Émerson. *Eficiência e Legitimidade do Estado: uma Análise das Estruturas Simbólicas do Direito Público*. Barueri: Manole, 2003.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

GONÇALES, Antonio Manuel. A Imunidade de sociedade de educação sem fins lucrativos. *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 14, p. 110-121, 1996.

GONÇALVES, Vania Mara Nascimento. *Estado, Sociedade Civil e Princípio da Subsidiariedade na Era da Globalização*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

GRAU, Nuria Cunill; PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. Entre o Estado e o Mercado: o Público Não-estatal. In: PEREIRA, Luiz Carlos Bresser; GRAU, Nuria Cunill (Org.). *O Público Não-estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999, p. 15-48.

- GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 710-721.
- GRECO, Marco Aurélio. *Norma Jurídica Tributária*. São Paulo: Saraiva, 1974.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficiência e Aplicabilidade das limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna*. Curitiba, 1998. 267 p. Tese (Doutorado) - Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, ago. 1998.
- HART, Herbert L. A. *O Conceito de Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1986.
- HESPAÑA, António Manuel. *Panorama Histórico da Cultura Jurídica Europeia*. Lisboa: Publicações Europa-América, 1997.
- HOLANDA FERREIRA, Aurélio Buarque de. *Novo Aurélio: Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <<http://www2.uol.com.br/aurelio/index.html>>. Acesso em: 21 nov. 2003.
- HOUAISS, Instituto Antônio. *Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa*. Rio de Janeiro: Objetiva, 2003. 1 CD-ROM.
- IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a Imunidade do §7º do art. 195 da CF/88, Referente às Entidades Beneficentes de Assistência Social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 53, p. 34-42, 2000.
- ICHIHARA, Yoshiaki. *Imunidades Tributárias*. São Paulo: Atlas, 2000.
- JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. *Reflexões sobre a Arquitetura do Direito Tributário*. 3. ed. Belém: CEJUP, 1991.
- JOBIM, Nelson. Imunidade das Entidades Fechadas de Previdência Privada. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 9, p. 114-120, 1994.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O Direito das Agências Reguladoras Independentes*. São Paulo: Dialética, 2002.
- JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Sistema Constitucional Tributário: Uma Aproximação Ideológica. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, Curitiba, n. 30, p. 215-233, 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria Geral do Direito e do Estado*. São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LEITE, Eduardo de Oliveira. *A Monografia Jurídica*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. *Isenções Tributárias*. São Paulo: Dialética, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. *Revista Trimestral de Jurisprudência dos Estados*, São Paulo, v. 132, p. 37-46, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 80-95.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 65-72.

MACHADO, Hugo de Brito. Não Incidência, Imunidades e Isenções no ICMS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 18, p. 27-39, mar. 1997.

MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 26. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARINS, James. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, v. 3, p. 145-166.

MARQUES NETO, Floriano P. de Azevedo. O Conflito entre Princípios Constitucionais: Breves Apontamentos para sua Solução. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, São Paulo, n. 10, p. 40-45, jan./mar. 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos Dedicadas à Previdência e Assistência Social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 94, p. 64-78, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária das Fundações de Apoio às Instituições de Ensino Superior – Inconstitucionalidade de Disposições da Lei n.º 9.532/97 – Requisitos Exclusivos para Gozar da Imunidade do Artigo 14 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 37, p. 97-117, out. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 31-51.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 38, p. 108-123, nov. 1998.

MEDAUAR, Odete. *Direito Administrativo Moderno*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de. A Imunidade das Instituições de Educação e de Assistência Social ao Imposto de Renda (lei Federal 9.532/97). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Imposto de Renda – Alterações Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 2, p. 85-102.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MELO, Marcos Bernardes de. *Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência)*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, Isenção e Imunidade - 1ª parte. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 15, p. 95-118, 1996.

MESQUITA, Carlos José Wanderley de. Poder de Tributar, Isenção e Imunidade - 2ª parte. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 16, p. 38-65, 1996.

MESTRINER, Maria Luiza. *O Estado entre a Filantropia e a Assistência Social*. São Paulo: Cortez, 2001.

MICHAELIS. *Moderno Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <<http://www.uol.com.br/michaelis>>. Acesso em: 23 nov. 2003.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MODESTO, Paulo. Reforma Administrativa e Marco Legal das Organizações Sociais no Brasil. In: MEREGE, Luiz Carlos (Coord.) e BARBOSA, Maria Nazaré (Org.). *3º Setor – Reflexões Sobre o Marco Legal*. Rio de Janeiro: FGV, 2001, p. 11-35.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 34, p. 19-40, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 105-142.

MORALES, Carlos Antonio. Provisão de Serviços Sociais Através de Organizações Públicas Não-estatais. In: BRESSER PEREIRA, Luiz Carlos; CUNILL GRAU, Nuria (Org.). *O Público não Estatal na Reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1999, p. 51-86.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. *Mutações do Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Rendas e Proventos de Qualquer Natureza*. São Paulo: Dialética, 1996.

MOTTA FILHO, Marcelo Martins. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 605-640.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 729-742.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

NOVAIS, Jorge Reis. *Contributo para uma Teoria do Estado e do Direito: do Estado de Direito Liberal ao Estado Social e Democrático de Direito*. Coimbra, 1987. 252 p. Dissertação. Faculdade de Direito de Coimbra, out. 1985.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 381-402.

PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário Versus Mercado: o Liberalismo na Reforma do Estado Brasileiro nos Anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PESTANA, Marcio. *O Princípio da Imunidade Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 1999. t. I.

PONTES, Helenilson. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 590-604.

RAMOS FILHO, Carlos Alberto de Moraes. A Natureza Jurídica das Imunidades Tributárias. *Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, n. 27, p. 47-55, abr./jun. 1999.

REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

RÉGNIER, João Roberto Santos. *A Norma de Isenção Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº 198077190 - RS. Relator: Des. Irineu Mariani. 17 de junho de 1998. RJTJRGS, V-195 P-283. Disponível em: <<http://www.tj.rs.gov.br>>. Acesso em: 19 out. 2003.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. APELAÇÃO CÍVEL Nº 2001.71.12.003052-1/RS. 2ª Turma. Relator: Des. Federal João Surreaux Chagas, 15 de outubro de 2002. Disponível em: <<http://www.trf4.gov.br>>. Acesso em: 04 jan. 2004.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

ROCHA, Sílvio Luís Ferreira da. *Terceiro Setor*. São Paulo: Malheiros, 2003.

ROCHA, Valdir de Oliveira. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 316-322.

RODRIGUES, Denise Lucena. *A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva*. São Paulo: Malheiros, 1995.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins; MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade Tributária das Instituições de Assistência Social, à Luz da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 38, p. 108-123, nov. 1998.

ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios Constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1999.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 335-362.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidades: o art. 28 da Lei 9.532/97. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 31, p. 52-57, 1998.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Teoria e Prática das Isenções Tributárias*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. v. 2.
- SILVA, Indira Ernesto. Contribuição Previdenciária – Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos (Parecer). *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 41, p. 135-144, fev. 1999.
- SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- SILVANO, Ana Paula R. *Fundações Públicas e Terceiro Setor*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 149.
- SOUSA, Ercias Rodrigues de. *Imunidades tributárias na Constituição Federal: uma Análise a Partir dos Conceitos Estruturais da Ciência do Direito*. Curitiba: Juruá, 2003.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Ed. Financeira, 1964.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Desestatização, Privatização, Concessões e Terceirizações*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo da Economia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- SOUTO, Marcos Juruena Villela. *Direito Administrativo Regulatório*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.
- STRECK, Lênio; MORAIS, José Luiz B. de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2. ed. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2001.
- STUMM, Raquel Denize. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional Brasileiro*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 1995.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- SZAZI, Eduardo. *Terceiro Setor: Regulação no Brasil*. 3. ed. São Paulo: Petrópolis, 2003.
- TEMER, Michel. *Elementos de Direito Constitucional*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TEODÓSIO, Armindo S. de Souza. *Pensar pelo Averso o Terceiro Setor*. Disponível na Internet via em: <www.portaldovoluntario.org.br/biblioteca/p_voluntarios/Terceiro_Setor_ICA-versao_final.pdf>. Acesso em: 25 out. 2003.
- TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades Tributárias, Pesquisas Tributárias nº 04*. São Paulo: Resenha Tributária e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 183-222.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomias*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Sílvia Faber. Imunidade Tributária e Finalidades Essenciais da Pessoa Imune. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 72, p. 220-232.

TORRES, Sílvia Faber. *O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TRAUMANN, Thomas. O Novo Poder (Entrevista com Claus Offe). *Revista Veja*, São Paulo, n.1541, p.11, 8 abr. 1998.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*, Curitiba, n. 33, p. 53-64, 2000.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

VIEIRA, José Roberto. *Medidas Provisórias em Matéria Tributária: as Catilnárias Brasileiras*. São Paulo: 1999. 369 p. Tese (Doutorado na área de Direito Tributário) - Faculdade de Direito, PUC-SP.

XAVIER, Alberto. As Entidades Fechadas de Previdência Privada como Instituições de Assistência Social. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 52, p. 19-49, jan. 2000.



Índice Remissivo

	página	página
A		
Advocacy	62, 310	
Agências reguladoras	39	
Alfredo Augusto Becker	101	
Alíquota	119	
Amílcar de Araújo Falcão	100	
Aquisição de bens		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	267	
Assistência social		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	210	
Assistência social - Entidades beneficentes		
– Imunidade Tributária		
– – Entidades Beneficentes de Assistência Social	287	
Assistência social na Constituição		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	187	
Autotributação	30	
B		
Base de cálculo	119	
Beneficência		
– Imunidade Tributária		
– – Entidades Beneficentes de Assistência Social	294	
Bens - Aquisição		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	267	
Bernardo Ribeiro de Moraes	100	
C		
Código Tributário Nacional - Requisitos		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	241	
Competência e Poder tributário ...	129	
– Competência tributária		
– – E normas de estrutura	133	
Competência tributária	131	
– E normas de estrutura	133	
Contrato de gestão	56	
Contribuição para a seguridade social	285	
Contribuições		
– COFINS	286	
– CPMF	286	
– INSS	286	
– PIS	286	
Crédito tributário		
– Exclusão	101	
D		
Delegação social	65	
Deveres instrumentais	82-83	
Dirigentes		
– Remuneração	248	
E		
Educação		
– Imunidade Tributária		
– – Entidades Beneficentes de Assistência Social	290	
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	219	
Educação na Constituição		
– Imunidade Tributária		
– – Instituições de Educação e de Assistência Social	187	
Entidades beneficentes de assistência social		
– Imunidade Tributária	287	
Entidades de assistência social - entidades beneficentes		
– Imunidade Tributária	287	
Entidades de cunho associativo	61	

página	página
Entidades de defesa de direitos 62	--- Publicização ou privatização? .. 48
Entidades de educação	--- Plano Diretor de Reforma
na Constituição	do Aparelho do Estado 45
- Imunidade Tributária 187	- Prestação dos serviços
Entidades de previdência fechada	públicos sociais 51
- Imunidade Tributária	- Responsabilidade social
- Instituições de Educação	do Estado e da sociedade 53
e de Assistência Social 216	- Terceiro setor 57
Entidades paraestatais 64	- Conceito 57
Entidades prestadoras de serviços	- Origem da expressão 57
de interesse público	- Terceiro setor - conceito
- Público não-estatal 63	jurídico 59
Entidades sem fins lucrativos 59-60	- - - Entidades de defesa
- Regime jurídico 66	de direitos 62
Estado Absolutista	- - - Entidades prestadoras de
ao Estado Social 24	serviços de interesse público
- Estado - conceito 24	- - - - Público não-estatal 63
- Estado - origem 24	- - - Interesse público x interesse
- Estado de Direito 27	coletivo 61
- Estado Liberal 29	- Terceiro setor no Brasil -
- Estado Social - surgimento	panorama 65
e crise 34	Estado Fiscal 31
- Projeto liberal - conseqüências 32	Estado Liberal 29
Estado de Direito 27	Estado Regulador 40
Estado de Direito, Normas	Estado Social
Jurídicas e Tributação 69	- Surgimento e crise 34
- Normas de estrutura	Estado Social de Direito 45
e de comportamento 85	Estadualização da sociedade 34
- Direito como sistema 85	Estatização da sociedade 44
- Norma jurídica 70	
- Ciência do Direito 70	F
- Direito Positivo 70	Fato isento 103
- - - Incidência 72	Fato jurídico tributário 123
- - - Norma jurídica 72	- Sentido estrito 103
- - - Subsunção 72	Fatos jurídicos 72-73
- Norma jurídica tributária 75	Fatos jurídicos 114
- - - Deveres instrumentais 79	Filantropia
- - - Norma de incidência 76	- Imunidade Tributária
Estado de justiça social 44	- - Entidades Beneficentes
Estado e suas Funções 23	de Assistência Social 294
- Estado Absolutista	Finalidade não lucrativa
ao Estado Social 24	- Imunidade Tributária
- - Estado - Origem e conceito 24	- - Instituições de Educação e
- - Estado de Direito 27	de Assistência Social 194
- - Estado Liberal 29	Fiscalidade periférica 31
- - Estado Social - surgimento	
e crise 34	G
- - Projeto liberal - conseqüências .. 32	Gestão - formas 46
- Reforma do Estado no Brasil 45	
- - Organizações sociais	

página	página
H	
Hipótese da não incidência tributária 142	
– Legalmente qualificada 103, 111	
I	
Imposto	
– ICMS ... 266-267, 273-274, 282, 317	
– IE 282	
– II 266-267, 282, 317	
– IOF 280	
– IPI 266-267, 282, 317	
– IPTU 259-260, 264, 267, 279-280, 316	
– IPVA 265, 267, 279, 317	
– IR 269, 277, 317	
– ISS 275-277, 317	
– ITBI 260, 265, 267, 317	
– ITCMD 267, 317	
– ITR 265, 267, 279, 317	
Impostos indiretos	
– Imunidade Tributária	
– – Instituições de Educação e de Assistência Social 266	
Impostos sobre a renda	
– Imunidade Tributária	
– – Instituições de Educação e de Assistência Social 277	
Impostos sobre o patrimônio	
– Imunidade Tributária	
– – Instituições de Educação e de Assistência Social 259	
Impostos sobre serviços	
– Imunidade Tributária	
– – Instituições de Educação e de Assistência Social 275	
Imunidade 124, 167	
– Conceito jurídico-positivo 174	
– Imunidade Tributária 127	
– – Entidades Beneficentes de Assistência Social 283	
Imunidade - Contribuições para a seguridade social	
– Imunidade Tributária	
– – Entidades Beneficentes de Assistência Social 285	
Imunidade - Entidades educacionais e assistenciais	
	– Nas Constituições brasileiras 189
	Imunidade - Impostos
	– Imunidade Tributária
	– – Instituições de Educação e de Assistência Social 192
	Imunidade tributária 127
	– E princípios constitucionais 162
	– Imunidade tributária - Teorias ... 134
	– – Imunidade 146
	– – – Como direito subjetivo 143
	– – – Como hipótese de não-incidência 142
	– – – Como limitação ao poder de tributar 136
	– – – Como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária 140
	– – – Conceito amplo 138
	– – – Origem e acepções do termo 134
	– – Imunidade tributária
	– – – Como norma de incompetência 145
	– – Isenção tributária 146
	– – Princípios constitucionais 146
	– Imunidade tributária na Constituição 169
	– – Imunidade - conceito jurídico-positivo 174
	– – Imunidade tributária na Constituição Federal de 1988 179
	– – Imunidade tributária nas Constituições brasileiras ... 175
	– Poder tributário e competência .. 129
	– – Competência tributária e normas de estrutura 133
	– Princípios constitucionais 151
	– – Características 156
	– – Imunidade 167
	– – Imunidades tributárias 162
	– – – Capacidade contributiva 166
	– – – Supremacia da Constituição e legalidade 165
	– – Normas tributárias 167
	– – Princípio 152
	– – Princípio jurídico 153
	– – Princípios constitucionais 167
	– – Princípios constitucionais e imunidades tributárias 162

página	página
--- Capacidade contributiva 166	e de assistência social 198
--- Supremacia da Constituição e legalidade 165	-- Assistência social 210
-- Princípios expressos 155	--- Entidades de previdência fechada 216
-- Princípios implícitos 155	--- Generalidade 211
Imunidade tributária - E a livre concorrência 281	-- Gratuidade 211
Imunidade Tributária - Entidades Beneficentes de Assistência Social 283	-- Educação 219
- Entidades beneficentes de assistência social 287	-- Instituição - Termo 198
-- Beneficência 294	--- Teoria de Leopoldo Braga 199
-- Entidades de educação 290	--- Teoria de Leopoldo Braga - Críticas 201
-- Filantropia 294	- Nas Constituições brasileiras 189
- Exigências estabelecidas em lei . 296	- Regulamentação por lei complementar
-- Lei complementar x lei ordinária 297	- Limites e possibilidades 238
-- Lei Federal nº 8.212, de 24 de julho de 1991 300	- Regulamentação por lei ordinária
-- Regulamentação por lei ordinária	-- Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 252
--- Limites e possibilidades 300	-- Limites e possibilidades 249
- Imunidade 283	- Requisitos da lei 222
- Imunidade a contribuições para a seguridade social 285	-- CTN - Requisitos 241
- Isenção 283	--- Remuneração de dirigentes . 248
Imunidade Tributária - Instituições de Educação e de Assistência Social 185	-- Eficácia e aplicabilidade 223
- Abrangência 256	-- Lei complementar x lei ordinária 230
-- Impostos indiretos 266	--- Lei complementar
--- Aquisição de bens 267	--- Teorias a favor 234
--- Venda de bens 272	--- Lei ordinária
-- Impostos sobre a renda 277	--- Teorias a favor 230
-- Impostos sobre o patrimônio . 259	Imunidade Tributária - Instituições de Educação e de Assistência Social - Abrangência 256
-- Impostos sobre serviços 275	- Impostos indiretos 266
-- Patrimônio 256	-- Aquisição de bens 267
-- Rendas 256	-- Venda de bens 272
-- Serviços 256	- Impostos sobre a renda 277
- Educação e assistência social na Constituição 187	- Impostos sobre o patrimônio 259
- Finalidade não lucrativa 194	- Impostos sobre serviços 275
- Imunidade a impostos 192	- Patrimônio 256
- Imunidade das entidades educacionais e assistenciais	- Rendas 256
-- Nas Constituições brasileiras .. 189	- Serviços 256
- Imunidade tributária e a livre concorrência 281	Imunidade Tributária - Instituições de Educação e de Assistência Social - Requisitos da lei 222
- Instituições de educação	- Aplicabilidade 223
	- CTN - Requisitos 241
	-- Remuneração de dirigentes 248
	-- Dirigentes - Remuneração 248
	- Eficácia 223

página	página
– Lei complementar x lei ordinária 230	– – – – Entidades de previdência fechada 216
– – Lei complementar	– – – – Gratuidade 211
– – – Teorias a favor 234	– – – Educação 219
– – Lei ordinária	– – – Instituição - Termo 198
– – – Teorias a favor 230	– – – – Leopoldo Braga - Críticas .. 201
– Lei Federal nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 252	– – – – Leopoldo Braga - Teoria 199
– Regulamentação por lei complementar	Interesse coletivo x Interesse público 61
– – Limites e possibilidades 238	– Entidades de defesa de direitos .. 62
– Regulamentação por lei ordinária	– Entidades prestadoras de serviços de interesse público
– – Limites e possibilidades 249	– – Público não-estatal 63
Imunidade tributária -	Intervencionismo 44
Na Constituição 169	Isenção 124
– Imunidade	– E incidência 113
– – Conceito jurídico-positivo 174	– E normas de estrutura 108
– Na Constituição Federal de 1988 179	– E subsunção 110
– Nas Constituições brasileiras 175	– Imunidade Tributária
Imunidade tributária - Teorias 134	– – Entidades Beneficentes de Assistência Social 283
– Imunidade - conceito amplo 138	Isenção - Análise das teorias 107
– Imunidade - origem e acepções do termo 134	– Isenção e incidência 113
– Imunidade - princípios constitucionais e isenção tributária 146	– Isenção e subsunção 110
– Imunidade como direito subjetivo 143	– Isenções impróprias 111
– Imunidade como hipótese de não-incidência 142	– Normas de estrutura e Isenção 108
– Imunidade como limitação ao poder de tributar 136	– Regra-matriz de incidência e isenção tributária 116
– Imunidade como limitação, supressão ou exclusão da competência tributária 140	– – Alíquota e base de cálculo 119
– Imunidade tributária como norma de incompetência 145	– – Isenção parcial 123
Incidência	– – Sujeito ativo 117
– E Isenção 113	– – Sujeito passivo 118
Incidência tributária	Isenção - Teorias 97
– Critério 78	– Alfredo Augusto Becker 101
Instituição 198	– Amílcar de Araújo Falcão 100
Instituições de educação e de assistência social	– Bernardo Ribeiro de Moraes 100
– Imunidade Tributária	– José Souto Maior Borges 102
– – Instituições de Educação e de Assistência Social 198	– Paulo de Barros Carvalho 104
– – – Assistência social 210	– Rubens Gomes de Souza 99
	– Ruy Barbosa Nogueira 100
	– Sacha Calmon Navarro Coêlho .. 105
	Isenção imprópria 111
	Isenção parcial 123
	Isenção Tributária 95
	– E Regra-matriz de incidência 116
	– Imunidade 124
	– Isenção 124
	– Isenção - Análise das teorias 107
	– – Isenção e incidência 113

página	página
-- Isenção e normas de estrutura . 108	Lei ordinária
-- Isenção e subsunção 110	– Imunidade Tributária
-- Isenção tributária e	– – Entidades Beneficentes
Regra-matriz de incidência 116	de Assistência Social 297
-- Isenções impróprias 111	Lei ordinária - Teorias a favor
-- Alíquota 119	– Imunidade Tributária
-- Base de cálculo 119	– – Instituições de Educação
-- Isenção parcial 123	e de Assistência Social 230
-- Sujeito ativo 117	Lei tributária 130
-- Sujeito passivo 118	Leopoldo Braga
– Isenção - Teorias 97	– Imunidade Tributária
-- Alfredo Augusto Becker 101	– – Instituições de Educação
-- Amílcar de Araújo Falcão 100	e de Assistência Social 199
-- Bernardo Ribeiro de Moraes ... 100	Livre concorrência e a Imunidade
-- José Souto Maior Borges 102	tributária
-- Paulo de Barros Carvalho 104	– Imunidade Tributária
-- Rubens Gomes de Souza 99	– – Instituições de Educação
-- Ruy Barbosa Nogueira 100	e de Assistência Social 281
-- Sacha Calmon Navarro	
Coelho 105	M
– Não-incidência 124	Mandamentos de otimização 160
J	Modelo regulatório 56
José Souto Maior Borges 102	N
L	Não lucratividade - Finalidade
Lei complementar	– Imunidade Tributária
– Imunidade Tributária	– – Instituições de Educação
– – Entidades Beneficentes	e de Assistência Social 194
de Assistência Social 297	Não-incidência 124
Lei complementar - Teorias a favor	Norma constitucional exonerativa 144
– Imunidade Tributária	Norma jurídica 70
– – Instituições de Educação	– Ciência do Direito 70
e de Assistência Social 234	– Direito Positivo 70
Lei complementar x lei ordinária	– Incidência 72
– Imunidade Tributária	– Norma jurídica 72
– – Instituições de Educação	– Subsunção 72
e de Assistência Social 230	Norma jurídica tributária 75
Lei Federal nº 8.212, de 24	– Deveres instrumentais 79
de julho de 1991	– Norma de incidência 76
– Imunidade Tributária	Normas constitucionais
– – Entidades Beneficentes de	– Clasificação 225
Assistência Social 300	Normas de comportamento 85
Lei Federal nº 9.532, de	– Direito como sistema 85
10 de dezembro de 1997	Normas de conduta 89
– Imunidade Tributária	Normas de
– – Instituições de Educação	estrutura 84-85, 108, 133
e de Assistência Social 252	– Aspecto estático 93
	– Aspecto dinâmico 93

página	página
– Classificação 92	– Organizações sociais 48
– Direito como sistema 85	Propriedade - modalidades 46, 50
– E isenção 108	Publicização 50
Normas de incidência 76	– Organizações sociais 48
Normas tributárias 167	Público não-estatal 63
– Hipótese de incidência 78	
O	R
OSCIP 50	Reforma do Estado no Brasil 45
Organizações sociais	– Organizações sociais
– Publicização ou privatização? 48	– – Publicização ou privatização? ... 48
P	– Plano Diretor de Reforma
Patrimônio	do Aparelho do Estado 45
– Imunidade Tributária	– Prestação dos serviços
– – Instituições de Educação	públicos sociais 51
e de Assistência Social 256	– Responsabilidade social
Paulo de Barros Carvalho 104	do Estado e da sociedade 53
Plano Diretor de Reforma	Regra-matriz de incidência 78
do Aparelho do Estado 45	– E isenção tributária 116
Poder fiscal 130	Regras de alteração 88
Poder tributário 133	Regras de julgamento 88
– E competência 129	Regras de reconhecimento 88
Prestação dos serviços	Regulação dos serviços públicos 18
públicos sociais 51	Regulamentação por lei
Princípio da <i>Reciprocal Immunity</i>	complementar
<i>of Federal and State</i>	– Limites e possibilidades
<i>Instrumentalities</i> 170	– – Imunidade Tributária
Princípio da simultaneidade	– – – Instituições de Educação
da dinâmica normativa 149	e de Assistência Social 238
– Por via da tributação 163	Regulamentação por lei ordinária
Princípio da subsidiariedade 41, 43, 53	– Limites e possibilidades
Princípios constitucionais 151, 167	– – Imunidade Tributária
– Características 156	– – – Entidades Beneficentes
– E imunidades tributárias 162	de Assistência Social 300
– Imunidade 167	– – – Instituições de Educação
– Imunidades tributárias -	e de Assistência Social 249
Princípios constitucionais 162	Remuneração de dirigentes
– – Capacidade contributiva 166	– Imunidade Tributária
– – Supremacia da Constituição	– – Instituições de Educação
e legalidade 165	e de Assistência Social 248
– Normas tributárias 167	Rendas
– Princípio 152	– Imunidade Tributária
– Princípio jurídico 153	– – Instituições de Educação
– Princípios constitucionais 167	e de Assistência Social 256
– Princípios expressos	Rubens Gomes de Souza 99
e princípios implícitos 155	Ruy Barbosa Nogueira 100
Privatização 50	
	S
	Sacha Calmon Navarro Coêlho 105

	página		página
Serviços		– – Entidades de defesa	
– Imunidade Tributária		de direitos	62
– – Instituições de Educação		– – Entidades prestadoras de	
e de Assistência Social	256	serviços de interesse público	63
Serviços públicos sociais	18	– – Interesse público x interesse	
Socialização do Estado	34	coletivo	61
Setor público não-estatal	310, 315	– Imunidade	19
Subsunção	80	– Origem da expressão	57
– E Isenção	110	– Terceiro setor no Brasil	
Sujeito ativo	117	– – Panorama	65
Sujeito passivo	118		
	T		V
Termo de parceria	56	Venda de bens	
Terceiro setor	57	– Imunidade Tributária	
– Conceito	57	– – Instituições de Educação	
– Conceito jurídico	59	e de Assistência Social	272

Esta obra foi composta em fontes New Baskerville e Humnst 777, corpo 9/12 e impressa em papel Offset 75g (miolo) e Supremo 250g (capa) pela Editora e Gráfica O LUTADOR. Belo Horizonte/MG, abril de 2008.