

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL PREVISTA NO ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

TAX IMMUNITY OF THE CHARITY ENTITY OF SOCIAL ASSISTANCE UNDER THE ARTICLE 195, § 7, OF THE FEDERAL CONSTITUTION

Carla Luiza Mannrich¹

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar alguns dos pontos que julgamos de maior relevo para a compreensão da norma imunitória prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Em um primeiro momento procuraremos traçar as premissas básicas ao desenvolvimento do estudo, partindo-se dos principais conceitos e definições doutrinárias para então investigarmos a norma jurídica imunizante e seu papel no texto constitucional. Seguidamente, investigaremos os enunciados expressamente positivados no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, a fim de determinar o significado da figura isentiva nele prevista, bem como o conteúdo e o alcance da expressão entidade beneficente de assistência social, fundamental para determinar o espectro amostral de sujeitos abrangidos pela norma exonerativa de nível constitucional. Por fim, trataremos do veículo normativo competente para a regulação das imunidades tributárias.

Palavras chave: Imunidade tributária – Entidades beneficentes de assistência social – Regulamentação – Veículo normativo

ABSTRACT

The aim of this paper is to analyze some of the points of greater emphasis on understanding the tax immunity under the article 195, § 7, of the Federal Constitution. At first we will trace the basics to develop the study, starting with the main concepts and doctrinal definitions and then investigate the tax immunity and its role in the constitutional text. Next, we will investigate the statements expressly positivized in the article 195, § 7, of the Constitution, in order to determine the meaning of the exempted figure within, as well as the content and scope of the term charity entity of social assistance which is essential to determine the sample spectrum of subjects covered by the tax immunity on the constitutional level. Finally, we analyze the competent legislative vehicle for the regulation of tax immunities.

Keywords: Tax immunity - charity entity of social assistance - regulation competent legislative vehicle

¹ Advogada em Curitiba. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar e Especialista em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

1. INTRODUÇÃO

O tema das imunidades tributárias é de suma relevância não só às entidades que usufruem da exoneração tributária, mas a toda a sociedade brasileira que, direta ou indiretamente, beneficia-se dos trabalhos assistenciais (*stricto sensu*) prestados aos necessitados. Não é sem razão, portanto, que se situam topologicamente no texto constitucional, ao lado de direitos fundamentais e de outras garantias, cabendo inclusive questionar (como será feito adiante), se elas também não integram o rol e se podem ser consideradas cláusulas pétreas.

No presente trabalho, optamos por fazer uma análise dos pontos que julgamos os mais importantes para a compreensão da norma imunitória prevista no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal. Esta norma possui relevância especial no sistema tributário nacional, na medida em que as contribuições sociais também se destacam no contexto arrecadatório nacional, figurando entre as exações que mais afetam a atividade econômica. Não se pode ignorar, por outro lado, o papel de destaque das entidades que são abrangidas por esta imunidade, bem como a sua importância para a consecução dos objetivos da república positivados na Carta Magna.

Para o desenvolvimento do tema eleito, será fundamental traçar as principais definições doutrinárias de imunidade tributária. Além de um panorama geral sobre a forma como os principais autores de direito tributário trabalham o assunto, será tomada uma posição sobre a conceituação e definição de imunidade, bem como sobre a sua natureza jurídica específica. Ou seja, se a imunidade é uma regra ou um princípio e se ela pode ser considerada um direito ou garantia fundamental e receber o *status* de cláusula pétrea.

Indo além, investigaremos os enunciados expressamente positivados no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, a fim de determinar o significado da figura isentiva nele prevista, bem como o conteúdo e o alcance da expressão *entidade beneficente de assistência social*, fundamental para determinar o espectro amostral de sujeitos abrangidos pela norma exonerativa de nível constitucional.

Finalmente, adentraremos à discussão de aspectos formais, atinente ao veículo normativo competente para a regulamentação das normas imunizantes (Lei Complementar ou Lei Ordinária), bem como os limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional nesta tarefa.

2. ASPECTOS GERAIS DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

2.1. Conceito e definição de imunidade tributária

As imunidades tributárias se fizeram presentes nos textos constitucionais desde a Carta Republicana de 1891². Em linhas gerais, consistem em normas exonerativas tributárias que visam preservar valores de fundamental importância para a sociedade brasileira.³

Neste tópico, analisaremos o conceito e a definição de imunidade tributária na doutrina a fim de firmarmos as premissas fundamentais para a análise do objeto do trabalho.

Pois bem. Insignes doutrinadores conceituaram as imunidades tributárias ora entendendo-as como limitações constitucionais ao poder de tributar, ora como exclusão da competência tributária ou ainda como hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada.

Aliomar Baleeiro⁴ define as imunidades tributárias, pelos efeitos que provocam, como *limitações constitucionais ao poder de tributar*, embora defenda que tais limitações não são as únicas, já que esta expressão compreende o "conjunto de princípios e demais regras

² CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 87. No mesmo sentido é o entendimento de Regina Helena Costa. COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66.

³ A esse respeito, afirma Humberto Ávila que "os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado" e cita, exemplificativamente, que "o dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, "c"). Conclui o referido autor que "isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão de encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado." ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 218.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 372. Impende destacar a lição de Ormezindo Ribeiro de Paiva, para quem a expressão *poder de tributar* é referida no direito positivo com o mesmo significado de *competência tributária*. PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 05. Humberto Ávila bem define competência tributária como o "*resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que se tornam suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que se tornam insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência)*." E conclui afirmando que "a parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que se lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição." ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 217.

disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária."⁵

Esta definição é criticada, dentre outros, por Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto, para os quais não seria adequado falar em limitação à competência tributária haja vista que esta "já surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas."⁶

Paulo de Barros Carvalho também discorda daquela definição por entender não existir "cronologia que justifique a outorga de prerrogativas de inovar a ordem jurídica, pelo exercício de competências tributárias definidas pelo legislador constitucional para, em momento subsequente, ser mutilada ou limitada pelo recurso da imunidade."⁷

Para este autor, "o que limita a competência vem em sentido contrário a ela, buscando amputá-la ou suprimi-la, enquanto a norma que firma a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes."⁸

Paulo de Barros Carvalho define as imunidades tributárias como

Classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁹

Já a teoria desenvolvida por José Souto Maior Borges é no sentido de ser a

⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 33. A esse respeito, esclarece a autora que "os princípios constitucionais componentes do chamado "Estatuto do Contribuinte", tais como da legalidade, anterioridade e irretroatividade da lei tributária, igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, revelam-se limitações ao poder de tributar." Ibidem, p. 34 No mesmo sentido, afirma Rogério Tobias de Macedo que "as regras das imunidades tributárias são garantias que, ao lados dos princípios jurídicos da tributação, compõem limitações ao poder de tributar." CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 99.

⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 13. Para estes autores, ao definir a competência tributária, "o constituinte edita disposições que contêm regras positivas, atributivas de competência e, simultaneamente, as que contêm regras negativas de atribuição de competência. Logo, a competência tributária já nasce delimitada na própria Constituição que, explicitamente, prevê a possibilidade de os entes político-constitucionais virem a gravar, com tributos, as situações que, rigorosamente, tipifica como imunes à tributação." Ibidem, p. 12.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 310-311.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 311.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 341.

imunidade tributária *hipótese de não-incidência juridicamente qualificada*, cujo raciocínio o doutrinador justifica da seguinte forma

Quando se destaca no ordenamento jurídico um setor normativo autônomo - as regras tributárias - a análise constata a existência de duas modalidades distintas pelas quais se manifesta o fenômeno da incidência: I) a não-incidência genérica ou pura e simples, e; II) a não-incidência juridicamente qualificada ou especial; não-incidência por determinação constitucional, de lei ordinária ou complementar. A imunidade tributária inclui-se, pois, nesta segunda alternativa.¹⁰

Fernando Borges Mânica, sintetizando a teoria de José Souto Maior Borges, assim a esboça: "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."¹¹

No entanto, dela discorda por entender que a não-incidência é uma consequência da imunidade tributária e não um elemento fundamental para defini-la.¹²

Tampouco assente com esta teoria Clélio Chiesa, para quem "não há que se falar em não-incidência, mas na incidência da norma imunizante para que surja o direito subjetivo do contribuinte não ser tributado."¹³ Segundo este autor, "referir-se ao fenômeno das imunidades como um fenômeno de não-incidência constitucionalmente qualificada é incorrer numa impropriedade técnica, pois tal proposta teórica não é satisfatória para representar o instituto das imunidades."¹⁴

Rogério Tobias de Carvalho desafia a teoria de José Souto Maior Borges através do seguinte raciocínio: "(...) a incidência é característica de qualquer norma em vigor. Só não incide a norma que não existe, razão pela qual não é apropriado falar-se em não-incidência para referir-se a uma subtração de competência tributária dos entes federados."¹⁵

Fala-se, ainda, em imunidade como *hipótese de limitação, exclusão ou supressão da*

¹⁰ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 218.

¹¹ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 142.

¹² MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 143.

¹³ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 929.

¹⁴ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 929.

¹⁵ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 103

competência tributária. Esta é a definição adotada por Hugo de Brito Machado, para quem "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."¹⁶

Paulo de Barros Carvalho discorda desse entendimento por entender que "carrega dentro de si a suposição de dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas; outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais."¹⁷

Para este doutrinador, "a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram."¹⁸

Fernando Borges Mânica segue a mesma linha ao defender que "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."¹⁹ (grifos no original)

Por entendermos que as imunidades tributárias configuram verdadeira incompetência das pessoas políticas de direito público interno para tributar certas situações e pessoas especificadas na Constituição Federal, adotamos a definição proposta por Paulo de Barros Carvalho, a qual servirá de suporte ao desenvolvimento dos demais capítulos desse estudo.

2.2. Imunidade tributária: princípio ou regra?

Outra discussão que permeia a análise das imunidades tributárias é o seu enquadramento na classificação das normas em regras e princípios²⁰.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 207.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 314.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 315.

¹⁹ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 140.

²⁰ Tomaremos como base a classificação adotada por Paulo de Barros Carvalho, para quem as normas jurídicas, entendidas em sentido amplo, podem ser regras ou princípios, estas últimas carregadas de forte conteúdo axiológico. No entanto, o sistema jurídico, para este autor, é formado por normas jurídicas em sentido estrito, necessariamente estruturadas em um juízo hipotético condicional.

Alguns autores afirmam serem as imunidades tributárias princípios constitucionais, enquanto outros, adotando concepções diametralmente opostas, sustentam que aquelas com estes não se confundem, apesar de concordarem que as normas imunizantes possuem entre seus fundamentos princípios constitucionalmente prestigiados.

Dentre aqueles que entendem serem as imunidades tributárias princípios constitucionais está Bernardo Ribeiro de Moraes, para o qual "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."²¹

Regina Helena Costa defende que "à generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante." Salienta a autora que, "enquanto as imunidades denegam a competência tributária, os princípios norteiam o adequado exercício dessa competência."²²

Misabel Abreu Machado Derzi, que de um lado sustenta serem os princípios e as imunidades limitações ao poder constitucional de tributar²³, admite, de outro, que "os princípios são normas e diretrizes legais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados (...)"²⁴, enquanto as imunidades tributárias

1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou determináveis) na Constituição;
2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhes negativamente a competência;
3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata;

Deste modo, os princípios, como normas jurídicas em sentido estrito, atuam na construção do sentido das normas jurídicas em sentido amplo, ganhando especial relevância no percurso de interpretação da norma.

²¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 34, p. 19-40, jul. 1998, p. 21. Márcio Pestana também entende ser a imunidade tributária um princípio, denominando-a, inclusive, de *Princípio da Imunidade Tributária*. PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 101. Tácio Lacerda Gama, que define as imunidades tributárias como "proposições que compõem a norma de competência tributária restringindo um ou mais aspectos de sua materialidade", diz que elas "nada mais representam que princípios." GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 243.

²² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

²³ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116.

4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.²⁵

Para Rogério Tobias de Carvalho, "somente a norma da espécie regra, que comporta uma estrutura binária (v.g. sim ou não; tudo ou nada; tudo, menos...), é apropriada para o tratamento jurídico das exceções em que se constituem as imunidades tributárias."²⁶

A maioria dos autores que distingue as imunidades tributárias dos princípios constitucionais sustenta serem elas autênticas regras de estrutura, haja vista que "dispõem acerca da produção de outras normas, isto é, do válido exercício da competência tributária."²⁷

Segundo Clélio Chiesa, que adota esse entendimento, "as normas que contemplam hipóteses de imunidades caracterizam-se como normas de estrutura, pois não se reportam diretamente à conduta humana, dirigem-se ao legislador das pessoas políticas de direito constitucional interno, delimitando seu campo impositivo."²⁸

A propósito desse raciocínio, Ormezingo Ribeiro de Paiva esclarece que "o poder de tributar que fica limitado pela imunidade é o de editar normas jurídicas sobre fatos imunes e não o poder de aplicar a lei tributária. Por isso que a norma constitucional imunizante dirige-se ao legislador ordinário, vedando, imediatamente, a sua atuação, e não ao aplicador da lei tributária."²⁹

Mantendo-nos fiéis à definição alhures adotada de imunidade tributária e ponderadas as considerações doutrinárias trazidas neste tópico, entendemos serem as normas imunizantes

²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 116

²⁶ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 100.

²⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37. Dentre aqueles que defendem serem as imunidades tributárias regras de estrutura estão Paulo de Barros Carvalho e Clélio Chiesa. Este último, ocupando-se de diferenciar regras de conduta das regras de estrutura explana que "as primeiras são normas que se dirigem à conduta, regulam imediatamente as relações intersubjetivas", ao passo que as regras de estrutura "estabelecem o procedimento formal a ser observado para a produção de normas de tributação, delimitando materialmente o exercício da competência impositiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno." CHIESA, Clélio. **Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 924.

²⁸ CHIESA, Clélio. **Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário**. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 925. Embora o autor entenda que as normas imunizantes sejam normas de estrutura, diz que nas hipóteses de imunidade condicionadas, como aquelas previstas nos art. 150, inc. VI, "c", da Constituição Federal, que instituem deveres instrumentais a serem cumpridos pelo contribuintes para fruição dos benefícios, tem-se normas de conduta. **Idem, p. 927.**

regras de estrutura, as quais, no entanto, possuem íntima relação com alguns princípios constitucionais.

Apesar de entender que as imunidades tributárias não se tratam de princípios, Regina Helena Costa³⁰ acredita que elas representam, em verdade, manifestação de um princípio, que batizou de *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.

Explica a autora que esse princípio, implícito no texto constitucional, "é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com as atividades tributantes do Estado."³¹

Partindo de raciocínios como o acima apresentado é que iniciaremos uma investigação acerca da imunidade tributária como direito ou garantia fundamental e, por conseguinte, como cláusula pétrea.

2.3. Imunidade tributária pode ser entendida como direito ou garantia fundamental protegida por cláusula pétrea?

A tributação interfere diretamente em direitos fundamentais do cidadão, como o direito à liberdade e à propriedade privada. Nada obstante, ao passo em que dão suporte à atividade tributante, os direitos fundamentais "configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade."³²

Como bem elucida Regina Helena Costa, "a atividade tributante do Estado deve conviver harmonicamente com os direitos fundamentais, não podendo conduzir, indiretamente, à indevida restrição ou inviabilização de seu exercício."³³

Para a supracitada autora, as imunidades tributárias tanto são direitos fundamentais como também são instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais.

²⁹ PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 12.

³⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

³¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 37.

³² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 77. Assim também entende Ormezindo Ribeiro de Paiva, para o qual a criação de tributos é facultada ao Estado a fim de satisfazer as necessidades que resultam da proteção do interesse individual ou coletivo. PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981, p. 3.

³³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 79.

São direitos fundamentais, sustenta, "porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos (...): são normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata."³⁴

E, prossegue afirmando a autora, que atuam como instrumento de proteção de outros direitos fundamentais porque vêm garantir que a atividade tributante não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados.

Por estas razões é que Regina Helena Costa também entende ser aplicável às normas imunizantes a *teoria da densificação de normas constitucionais*, concebida por J. J. Gomes Canotilho.

De acordo com as lições do mestre português, explanadas na obra daquela autora, *densificar uma norma* consiste em "preencher, complementar e precisar o espaço normativo de um preceito constitucional, especialmente carecido de concretização, a fim de tornar possível a solução, por este preceito, dos problemas concretos."

Dentre tais preceitos, encontram-se os que Canotilho denominou de *conceitos de valor*, os quais, segundo Regina Helena Costa, são aqueles "contidos nos diversos princípios abrigados no texto constitucional, que as imunidades vêm realizar importante papel densificador."

Portanto, conclui a autora, "as normas imunizantes densificam princípios estruturantes - assim entendidos os constitutivos e indicativos de ideias diretivas básicas de toda a ordem constitucional, iluminando seu sentido jurídico-constitucional e político-constitucional."

Rogério Tobias de Carvalho, a seu turno, defende que as imunidades tributárias são garantias constitucionais de que "o poder de tributar não aniquilará, ou criará óbices, para o exercício dos direitos fundamentais arrolados pela Constituição."³⁵

Embora o autor defenda que as imunidades não têm natureza de direitos fundamentais, já que consistem, na verdade, em garantias destes direitos, afirma serem elas cláusulas pétreas, "porque a abolição de tais garantias tende a abolir o direito que elas visam

³⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 82. Ricardo Lobo Torres ensina que os direitos fundamentais, "são os inerentes à pessoa humana e, portanto, inalienáveis, imprescritíveis e preexistentes ao pacto constitucional." TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 63.

³⁵ CARVALHO, Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 109. O autor distingue direito da garantia do direito, destacando que estas são o aspecto subjetivo daqueles. Idem, p. 110.

assegurar."³⁶

Essa é a linha adotada por Ricardo Lobo Torres,³⁷ que defende serem as imunidades tributárias formas de garantia dos direitos fundamentais e, portanto, nem por emenda constitucional poderão ser abolidas, já que estão protegidas por cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição Federal).

Para ele, direitos fundamentais, que equipara terminologicamente a “direitos da liberdade, ou direitos naturais, ou direitos individuais”³⁸, são aqueles inerentes à pessoa humana e preexistentes ao pacto constitucional, os quais estão enumerados, de forma não exaustiva, no artigo 5º da Constituição Federal Brasileira.

Este autor traça uma relação interessante entre imunidades tributárias e direitos fundamentais, expondo existir um direito fundamental do cidadão a um *mínimo existencial*, que, apesar de não ter conteúdo específico, “abrange qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável.”³⁹

Segundo este doutrinador, “o mínimo existencial, como condição da liberdade, postula as *prestações positivas* estatais de natureza assistencial e ainda exhibe o *status negativus*, das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência.”⁴⁰ (grifos no original). Para ele, as imunidades protegem valores fundamentais ao mínimo existencial.

Especificamente quanto à imunidade das entidades beneficentes de assistência social estampada no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal às contribuições securitárias, objeto central do presente estudo, Rogério Tobias de Carvalho⁴¹ afirma se tratar de *garantia do direito fundamental à existência humana digna*.

Destas lições, pudemos extrair que, ao protegerem valores considerados

³⁶ CARVALHO, Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 111.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 41.

³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 63.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 69.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 70. E cita, a título de exemplo, na imunidade do mínimo existencial que protege “as entidades filantrópicas que prestem assistência social ou eduquem pessoas pobres, em ação substitutiva do Estado” (art. 150, inc. VI, c, da Constituição). *Ibidem*, p. 71.

⁴¹ CARVALHO, Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social.

fundamentais pelo legislador constituinte, as imunidades tributárias apresentam-se como garantias destes valores, estando resguardadas, desta forma, por cláusula pétreia (artigo 60, § 4º, da Constituição Federal).

Concluído o panorama geral sobre as imunidades tributárias já é possível tratar da imunidade específica contida no artigo 195, § 7º, da Constituição Federal.

3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

3.1. Contexto constitucional da imunidade das contribuições à seguridade social

A imunidade tributária das contribuições à seguridade social é prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, que possui a seguinte redação:

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. (grifamos)

Nos termos do artigo 149 da Constituição Federal, as contribuições se dividem em três espécies: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

No presente estudo abordaremos tão somente as chamadas contribuições de seguridade social, espécie do gênero contribuição social.

A classificação das contribuições sociais que adotaremos no presente trabalho, a qual, inclusive, adere a maior parte da doutrina, é aquela proposta pelo Ministro Carlos Velloso, do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 138.284/CE⁴²: "(...) c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F. art. 195, inc., I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS,

Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 111.

⁴² Supremo Tribunal Federal, Recurso extraordinário 138.284/CE, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, Publicado no DJ de 28.08.1992.

o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240)."

Além disso, merecem detida análise alguns dos vocábulos existentes no dispositivo constitucional que versa sobre a imunidade tributária ora estudada.

3.2. Isenção ou imunidade?

Ao analisarmos a redação do artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, percebemos que, diferentemente do sustentando até agora, fala-se em isenção e não imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social.

Em que pese o foco do presente trabalho não seja tratar das distinções ou mesmo dos pontos de encontros entre os institutos jurídicos da isenção e da imunidade, abordaremos apenas de forma superficial e em linha gerais o tema.

José Souto Maior Borges, que representa a doutrina clássica sobre o assunto, entende que tanto a imunidades como a isenção são *hipóteses de não-incidência qualificada*, sendo a primeira, no entanto, decorrente de determinação constitucional e a segunda de lei ordinária.⁴³

Paulo de Barros Carvalho bem distingue essas duas espécies normativas:

O preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, o momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo (...)⁴⁴

Na mesma linha é o entendimento de Clélio Chiesa, para quem "a isenção é um fenômeno que diz respeito à redução do âmbito de abrangência da norma instituidora do tributo e que não pode ser confundido com a delimitação do campo impositivo dos entes tributantes"⁴⁵ (imunidade).

⁴³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 155

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 347

⁴⁵ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em

E, especificamente quanto à norma contida no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, diz tratar-se de imunidade tributária, porque estabelece "a inaptidão das pessoas políticas para tributarem as entidades beneficentes de assistência social por meio das denominadas contribuições para a seguridade social, e não de uma lei isentiva que restringe o âmbito de abrangência de um dos critérios das normas que instituíram as contribuições para a seguridade social."⁴⁶

Ao analisar aquele dispositivo constitucional, Fernando Borges Mânica conclui que "a referência ao termo isenção decorre da atecnia do legislador constituinte", já que, para ele, "a hipótese é de evidente delimitação expressa da competência tributária pela Constituição, característica das imunidades tributárias."⁴⁷

A respeito do termo isenção contido no artigo 195, §7º, da Constituição Federal também já se pronunciou o Supremo Tribunal Federal, que consolidou se tratar aquela norma de verdadeira imunidade tributária.⁴⁸

Assim, como se vê, consentem a doutrina e a jurisprudência pátrias que o vocábulo *isenção* empregado no artigo 195, §7º, da Constituição Federal consiste em atecnia do legislador constituinte, já que aquela norma inequivocamente trata de imunidade tributária.

Cumpre-nos agora investigar o conteúdo da expressão *entidades beneficentes de assistência social* previsto na norma imunizante ora em análise.

3.3. Conteúdo da expressão *entidades beneficentes de assistência social*

Embora a imunidade abrigada no artigo 150, inciso VI, "c", da Constituição Federal não seja objeto do presente estudo, faz-se oportuno destacar que a expressão *instituições de assistência social, sem fins lucrativos*, nele prevista não coincide exatamente com o enunciado *entidades beneficentes de assistência social* contido no artigo 195, §7º, do diploma constitucional.

Fernando Borges Mânica salienta que esta dicotomia fica também evidente no artigo

homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 952.

⁴⁶ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 953.

⁴⁷ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 284.

⁴⁸ Supremo Tribunal Federal, Mandado de Injunção 232/RJ, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, ALVES, Julgado em 02/08/1991, Publicado no DJ de 27/03/1992.

204, inciso I, da Constituição Federal, no qual as expressões *entidades beneficentes* e *entidades de assistência social* aparecem como categorias distintas.

A respeito do assunto, afirmam Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto que instituição de assistência social é aquela que se dedica ao atendimento de um ou mais objetivos previstos no artigo 203 da Constituição Federal, enquanto entidade *beneficente* de assistência social é "aquela que dedica *parte* dessas atividades ao atendimento *gratuito* de carentes e de desvalidos." (grifos nossos)

Salientam, entretanto, que "não é necessário que a gratuidade envolva grandes percentuais", uma vez que "para prover a necessidade de uns poucos é necessário contar com os recursos de muitos." E, acerca da dimensão dessa graciousidade, enfatizam os autores: "aliás, pequeno que seja esse percentual, será sempre um auxílio ao Estado, em missões que lhe competem."

A discussão acerca da necessidade (ou não) de atendimento gratuito pelas entidades beneficentes mencionadas no artigo 195, §7º, da Constituição Federal nos leva a perquirir sobre a coincidência ou distinção existente entre filantropia e beneficência.

Para Rogério Tobias de Carvalho ainda que estes vocábulos possam coincidir na língua portuguesa, no direito, entretanto, as entidades beneficentes e as filantrópicas "podem assumir conotações diversas quando se tem por discrimen a gratuidade na prestação de serviços e bens oferecidos."⁴⁹

Entende o autor que as entidades filantrópicas são aquelas que prestam auxílio aos necessitados sem exigir nada em troca, sem nenhuma contraprestação, ao passo que as entidades beneficentes, embora desenvolvam a mesma atividade, não o fazem de forma exclusivamente gratuita, cobrando de alguns, que têm condições de pagar, para deixar de cobrar de outros, que não tem.⁵⁰

Assim, conclui que "toda entidade exclusivamente filantrópica é instituição beneficente, mas nem toda instituição beneficente é filantrópica."⁵¹

Clélio Chiesa também entende que as entidades previstas no artigo 195 abrangem tanto aquelas que prestam serviços de forma gratuita como aquelas que o fazem mediante pagamento, destacando, porém, que "a gratuidade dos serviços prestados não é elemento

⁴⁹ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 121.

⁵⁰ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 122.

⁵¹ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade**

essencial para a caracterização das entidades beneficentes."⁵²

Vê-se, portanto, que, para esses autores, a beneficência a que faz menção a Constituição Federal diz com gratuidade, ainda que apenas parcial, da prestação de serviços pelas entidades de assistência social.

Em artigo recentemente publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, Maria Ednalva de Lima sustenta que na categoria das *entidades beneficentes de assistência social* "enquadram-se as pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a forma de associações que recebem o atributo de assistenciais e as que recebem o atributo de filantrópicas."⁵³

Segundo a autora, "as pessoas jurídicas de direito privado que desenvolvem atividade econômica sem fins lucrativos podem cobrar remuneração ou não dos beneficiários. Quando cobram remuneração recebem o atributo de assistência social; quando não cobram remuneração recebem o atributo de filantrópica."⁵⁴

Contudo, este raciocínio parece desconsiderar a dicotomia alhures aventada entre as expressões adotadas no artigo 150, inciso VI, "c", e no artigo 195, §7º, do texto constitucional, já que ambas tratariam de entidade beneficentes, sendo a primeira meramente assistencial e a segunda filantrópica.

Parece também não ligar o termo beneficente à gratuidade Roque Antônio Carrazza, o qual entende que a exigência prevista no artigo 195, §7º, do diploma constitucional é apenas de não ter *animus lucrandi* e atender "a uma ou mais necessidades do ser humano (saúde, educação, reabilitação física etc.), arroladas no art. 203 da Constituição Federal."⁵⁵

Apesar das divergências doutrinárias existentes, o Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de ser beneficente tanto a entidade exclusivamente filantrópica como aquelas que não o são de forma exclusiva, como se infere do julgamento da medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade 2028⁵⁶, de relatoria do Ministro Moreira Alves.

A respeito deste julgado, entendeu Fernando Borges Mânica que, para a Suprema

social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 122.

⁵² CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário:** estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 123.

⁵³ LIMA, Maria Ednalva de. Os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 191, p. 39-50, ago. 2011, p. 49.

⁵⁴ LIMA, Maria Ednalva de. Os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 191, p. 39-50, ago. 2011, p. 49.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 928.

⁵⁶ Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2928, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, Julgado em 11/11/1999, Publicado no DJ 16/06/2000.

Corte do país, até mesmo as instituições de assistência social devem prestar ao menos parte do serviços de forma gratuita, "haja vista que a assistência social deve ser prestada *a quem dela necessitar*."⁵⁷ (grifos no original)

Embora entendamos que as *entidades beneficentes* a que faz menção a norma imunizante prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal não devam prestar assistência aos que dela necessitarem de forma exclusivamente gratuita, acreditamos que a beneficência envolve, sim, uma parcela de graciosidade, de modo a possibilitar o atendimento gratuito ao menos àqueles que por ele não tem condições de pagar.

3.4. Alcance da expressão *entidades beneficentes de assistência social*: as entidades de educação são imunes às contribuições securitárias?

Há que se refletir também acerca da extensão do termo *assistência social* previsto no artigo 195, §7º, do texto constitucional e se nele estaria albergada a educação.

Embora a Constituição Federal não defina o que seja assistência social, elenca seus objetivos no artigo 203, *in verbis*:

Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:
I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

Apesar de afirmar não ser taxativo o rol previsto no dispositivo constitucional supra citado, Regina Helena Costa entende que as instituições de educação não estão abrangidas no preceito imunizantes das contribuições à seguridade social.⁵⁸

Justifica seu raciocínio tanto em razão da distinção feita no próprio texto constitucional quanto aos conceitos de educação (artigo 205) e de assistência social (artigo

⁵⁷ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 290.

⁵⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 174.

203), bem como pela previsão expressa das instituições de educação na norma imunizante do artigo 150, inciso VI, "c" e pela omissão delas no artigo 195, §7º.⁵⁹

Clélio Chiesa, a seu turno, sustenta que a ausência de rigor técnico do legislador constituinte, que previu as instituições de educação no preceito imunizante do artigo 150, inciso VI, "c" e deixou de prevê-lo no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, não implica necessariamente na exclusão daquelas entidades da imunidade às contribuições para a seguridade social.

Através da interpretação sistemática de disposições constitucionais como as contidas no artigos 6º - que prevê a educação como direito social, 193 - que dispõe ter a ordem social como base o primado do trabalho e como objetivos o bem-estar social e a justiça social, e 205 - que afirma ser a educação direito de todos e dever da sociedade promovê-la e incentivá-la, conclui aquele autor que a assistência social

não está circunscrita ao amparo dos hipossuficientes com ações voltadas para a saúde e a previdência, mas principalmente, para a educação, que lhes dá preparo, nos termos da Constituição, para o exercício da cidadania e qualificação profissional, promovendo sua integração no mercado de trabalho, realizando assim um dos objetivos da assistência social contemplados no art. 203 da Constituição Federal.⁶⁰

Perfilha o mesmo entendimento Ricardo Lobo Torres, que aduz ser a garantia de ensino educacional, prevista no art. 208 da Constituição Federal, uma das formas mais importantes de erradicação da pobreza, o que, de forma indireta, constitui um dos objetivos da assistência social.⁶¹

Ademais, impende salientar que o Supremo Tribunal Federal decidiu, quando do julgamento da ação direta de inconstitucionalidade 2028⁶², de relatoria do Ministro Moreira Alves, que estão abrangidas no conceito de *assistência social* previsto no 195, §7º, da Constituição Federal tanto as entidades de educação como as entidades de saúde.

Entendemos, como Clélio Chiesa, que a interpretação sistemática da Carta Constitucional leva à inclusão das entidades educacionais na norma imunizante das

⁵⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 222.

⁶⁰ CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 958-959.

⁶¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 71.

⁶² Supremo Tribunal Federal, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2928, Tribunal Pleno, Relator

contribuições à seguridade social. E mais, entendemos, como o Supremo Tribunal Federal, que a *assistência social* prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal deve ser empregada em seu conceito lato, de modo a abranger, inclusive, as entidades de saúde que atendam de forma beneficente os necessitados.

4. A REGULAÇÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 195, §7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

4.1. Lei complementar ou lei ordinária?

Como explanado nos tópicos anteriores, as normas imunizantes são destinadas ao legislador infraconstitucional, impondo-lhe incompetência para legislar sobre certas situações, bens ou pessoas.

Algumas destas "intributabilidades" foram previstas no texto constitucional de forma incondicionada. Outras, no entanto, determinou o próprio contribuinte que seriam condicionadas ao atendimento de certas exigências estabelecidas em lei.

Conforme explica Regina Helena Costa, em algumas espécies de imunidade tributária "o legislador infraconstitucional é chamado a complementar o preceito constitucional. Pode ocorrer, assim, que a mesma vontade constitucional idônea a estabelecer a imunidade remeta ao legislador infraconstitucional a incumbência de fixar requisitos e/ou condições para a fruição do benefício."

Apesar das críticas doutrinárias quanto à expressão adotada por Aliomar Baleeiro para exprimir um dos efeitos da norma imunizante, acreditamos que, ao incluir dentre as matérias reservadas à lei complementar as denominadas "limitações constitucionais ao poder de tributar" (art. 146, inciso II, da Constituição Federal), o constituinte originário efetivamente determinou que a imunidade tributária somente poderia ser regulada por aquela espécie legislativa.

Este é o entendimento adotado, dentre outros, por Regina Helena Costa que, a despeito de não concordar com a expressão alhures citada, defende que "a vinculação entre a imunidade tributária e a lei complementar é inafastável, pois a norma imunizante, quando passível de regulação, demanda que a intermediação legislativa ocorra por meio dessa espécie

legislativa, por força do disposto no art. 146, II, da Constituição da República."⁶³

Outrossim, sendo a imunidade tributária instituto indiscutivelmente ligado à competência tributária, independentemente da adequação ou não da expressão "limitação constitucional ao poder e tributar", não poderia o constituinte, ao incumbir à lei complementar a tarefa de esgotar o tema da competência tributária, deixar de fora do art. 146 as imunidades.⁶⁴

A fim de corroborar essa tese, Fernando Borges Mânica apresenta em sua obra uma retomada histórica das Constituições Brasileiras através da qual demonstra que a disposição contida no artigo 146, inciso II, da atual Carta Constitucional tem por escopo, sim, determinar que as normas imunizantes sejam reguladas exclusivamente por lei complementar. Senão vejamos:

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*.

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. 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:

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)⁶⁵

Na opinião do autor, "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

⁶³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 97. Compartilham-no, por exemplo, Fernando Borges Mânica e Misabel Abreu Machado Derzi.

⁶⁴ Entendemos, apoiados na teoria dicotômica, que as normas gerais de direito tributário previstas no inciso III do art. 146 da Constituição Federal são, no dizer de Regina Helena Costa, sempre "regras atinentes a parâmetros constitucionalmente estabelecidos às competências tributárias, já que visam a dispor sobre conflitos e limitações dessas competências." COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 101 .

⁶⁵ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 237-238.

situação."⁶⁶ (grifos no original)

Por estes fundamentos, entendemos correta a adoção de lei complementar para a regulação da imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da Carta Constitucional.

Conforme previsto no art. 69 da Constituição Federal, a lei complementar depende de aprovação de maioria absoluta do Congresso Nacional, sendo esta uma das diferenças (formais) que apresenta com relação à lei ordinária, que exige apenas maioria simples.

Embora entendamos não existir hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, ao menos quanto à discussão ora proposta - regulação da fruição da imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal -, faz-se importante destacar que "o quórum com o qual a lei complementar é aprovada diz respeito a um requisito de validade de lei complementar e não a um requisito relacionado a sua eficácia."⁶⁷

O que realmente avaliamos importante no tocante à regulação das imunidades tributárias é a abrangência nacional que devam ter essas normas, característica esta das leis complementares.⁶⁸

Perfilham deste mesmo entendimento Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto, os quais expõe que

fosse possível estabelecer os requisitos para o gozo da imunidade por intermédio de lei ordinária, estaríamos diante do caos. Isso porque cada entre tributante - União, Estados, Distrito Federal e Municípios - buscaria fixar as condições para o usufruto da imunidade constitucional. Cada uma dessas inúmeras leis (isto para não falar nos atos infralegais que se seguiriam) estabeleceria critérios e condicionantes os mais díspares para reger a matéria. Como não existe hierarquia entre as leis ordinárias dos diversos entes políticos, seria difícil precisar qual preceito deveria ser obedecido. Instalar-se-ia, de vez, nesse campo, total desordem no ordenamento jurídico brasileiro.⁶⁹

Sobre a necessidade da imunidade tributária ser regulamentada por lei de caráter nacional, José Eduardo Soares de Melo elucidou que

⁶⁶ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 238.

⁶⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, 135.

⁶⁸ A respeito da abrangência das leis federais e das leis nacionais, oportuna é a lição de Humberto Ávila: "A lei federal aplica-se a órgãos submetidos à União Federal, e as leis complementares, enquanto leis nacionais, aplicam-se às três ordens jurídicas parciais da União Federal, dos Estados e dos Municípios." ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 135.

⁶⁹ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 25.

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.

Além disso, passaria a reinar total insegurança jurídica, pelo fato de que os 27 Estados brasileiros (e DF), e os mais de 5.550 municípios, poderiam instituir os requisitos que entendessem convenientes, compelindo as entidades (educacionais e assistenciais) a adaptarem seus estatutos às realidades normativas periféricas (possivelmente até antagônicas), positivando total insegurança jurídica.⁷⁰

A mesma linha de raciocínio é adotada por Ives Gandra Martins, para o qual "retirar-se o veículo normativo do espectro nacional, que é a lei complementar, e substituí-la pela lei ordinária comum a todos os poderes, cada um deles poderia regular as imunidades como bem entendesse, cabendo ao Supremo a tarefa de apreciar a constitucionalidade de cada diploma, à luz dos objetivos da Constituição, ao prever aquelas vedações."⁷¹

Em que pese o Supremo Tribunal Federal já tenha dado sinais em julgamentos passados de que a lei complementar teria o condão de dispor sobre os lindes materiais da imunidade tributária, enquanto a lei ordinária poderia versar sobre os aspectos formais, encontra-se pendente de julgamento o recurso extraordinário nº 566622/RS que teve repercussão geral reconhecida quanto à discussão da reserva (ou não) de lei complementar para instituir requisitos à concessão de imunidade tributária às entidades beneficentes de assistência social, prevista no artigo 195, §7º, do texto constitucional.

Esperamos que a Corte Suprema brasileira leve em consideração, no julgamento daquele recurso, as razões apresentadas pela maior parte da doutrina, de forma resumidamente citada acima, para justificar a competência da lei complementar para a regulamentação das normas imunizantes.

Face o exposto, concluímos ser a lei complementar o veículo legislativo apto a regulamentar a imunidade prevista no artigo 195, §7º, do texto constitucional, cujo papel tem sido desempenhado pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei complementar.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. A disciplina constitucional do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas tributárias: disciplina legal tributária do Terceiro Setor**, v. 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 90.

⁷¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. A disciplina constitucional do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas tributárias: disciplina legal tributária do Terceiro Setor**, v. 15.

4.2. Os limites a serem observados pelo legislador complementar

Conforme a lição de Geraldo Ataliba, "a lei complementar - aceita a melhor doutrina - completa a Constituição, não no sentido de alterá-la, aumentá-la ou diminuí-la - que isso o Congresso Nacional não pode fazer - mas no sentido de dar normas que assegurem a eficácia dos princípios e preceitos que a Constituição contém. Essa é a principal função da lei complementar."⁷²

Ao tratar da lei complementar tributária, especificamente daquela a qual incumbe regular a imunidade tributária, adverte o saudoso jurista que ela "não pode inventar requisitos; não pode inovar nessa matéria." E prossegue afirmando, exemplificativamente quanto à exoneração tributária prevista no art. 150, inc. VI, da Carta Magna, que

a Constituição não pôs requisitos outros, além de tratar-se de instituição que cuide de matéria de educação ou assistência social e não ter fins lucrativos. Só poderá o Congresso cuidar de algumas outras características essenciais que decorram de outros princípios constitucionais, ou desse mesmo preceito deduzir explicitamente desdobramentos ou implicações que nele já se contenham.⁷³

Perfilhando o mesmo entendimento, Clélio Chiesa afirma que "o conteúdo e alcance das normas imunizantes não podem ser redimensionados por meio de leis infraconstitucionais. Tratam-se de regras perfeitas e acabadas quanto à delimitação das situações afastadas da tributação."⁷⁴ E arremata seu raciocínio afirmando que

nas imunidades condicionadas o constituinte esgotou a atividade legiferante quanto ao delineamento do direito material, ou seja, quanto ao âmbito de abrangência das imunidades contempladas no texto constitucional, deixando ao legislador ordinário apenas a tarefa de disciplinar o procedimento que deve ser adotado pelo beneficiário para ter direito à fruição dos benefícios de determinada imunidade, nada mais.⁷⁵

A respeito dos limites a serem observados pelo legislador infraconstitucional na regulação das imunidades tributárias, Clélio Chiesa afirma: "a lei complementar que, a título

São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 33.

⁷² ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Cadernos de Direito Tributário**, v.15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 136.

⁷³ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Cadernos de Direito Tributário**, v.15, n. 55, jan./mar. 1991, p. 139.

⁷⁴ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 147.

⁷⁵ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e**

de regular as imunidades condicionadas, dificultar excessivamente o gozo dos seus benefícios é absolutamente inconstitucional, pois o seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los."⁷⁶

Para o autor,⁷⁷ as normas constitucionais imunizantes e aquelas que as regulam (infraconstitucionais) têm natureza e atuação diversas: as primeiras, dirigidas ao legislador ordinário, são normas de estrutura, enquanto as outras são normas de conduta.

Entendemos que o legislador infraconstitucional realmente está adstrito a apenas aclarar a norma imunizante, sendo-lhe vedado inovar a matéria constitucionalmente já delimitada.

Merece destaque, ainda, a questão atinente à obrigatoriedade (ou não) da edição de lei complementar para regulação das imunidades tributárias, caso o Código Tributário Nacional já não desempenhasse esse função por meio de seu artigo 14.

Segundo Humberto Ávila, apesar do gozo da imunidade tributária tratada no presente trabalho estar condicionada ao atendimento das exigências previstas em lei, isso não significa que na ausência de diploma legal regulamentador o direito a esse benefício constitucional não poderia ser usufruído. Isso porque, explica o autor, "a Constituição Federal, expressa ou implicitamente, estabelece os requisitos cujo preenchimento habilita a entidade à fruição do direito à imunidade."⁷⁸

Já Sacha Calmon Navarro Coêlho⁷⁹ entende que, na ausência de lei complementar, a norma restaria inaplicável em desfavor dos imunes.

Por força das premissas adotadas ao longo deste trabalho, entendemos que ainda que inexistente no ordenamento jurídico pátrio lei complementar apta a regulamentar as imunidades tributárias, ainda assim estas não poderiam deixar de ser usufruídas por seus beneficiários, haja vista a função garantidora (de direitos fundamentais do cidadão) que carrega.

imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 147.

⁷⁶ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas.** São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 160.

⁷⁷ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas.** São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 160.

⁷⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário.** 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 141.

⁷⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 106.

5. CONCLUSÃO

Após traçarmos o panorama geral da doutrina acerca do conceito e definição das imunidades tributárias, concluímos que estas configuram verdadeira incompetência das pessoas políticas de direito público interno para tributar certas situações e pessoas especificadas na Constituição Federal, o que nos levou a adotar a definição proposta por Paulo de Barros Carvalho.

Adiante, e mantendo-nos fiéis à definição adotada e ponderadas as demais considerações doutrinárias citadas neste estudo, entendemos serem as normas imunizantes regras de estrutura, as quais, no entanto, possuem íntima relação com alguns princípios constitucionais (valores positivados). Destas lições, pudemos extrair que, ao protegerem valores considerados fundamentais pelo legislador constituinte, as imunidades tributárias apresentam-se como garantias destes, estando resguardadas, desta forma, por cláusula pétrea (artigo 60, § 4º, da Constituição Federal).

Fixadas as premissas, e já em análise do objeto, conforme recorte metodológico proposto na introdução, concluímos, em consonância com a doutrina e a jurisprudência predominantes, que o vocábulo atinente à *isenção*, empregado no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, consiste em atecnia do legislador constituinte, já que aquela norma inequivocamente trata de imunidade tributária.

Avançando a análise dos termos e palavras empregados na Constituição, entendemos que a expressão *instituições de assistência social, sem fins lucrativos* prevista no artigo 150, inciso VI, "c" não coincide com o enunciado *entidades beneficentes de assistência social* contido no artigo 195, §7º, do diploma constitucional. A diferença primordial advém do termos *beneficentes*.

Embora entendamos que as *entidades beneficentes* a que faz menção a norma imunizante prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal não devam prestar assistência de forma exclusivamente gratuita aos que dela necessitarem, acreditamos que a beneficência envolve, sim, uma parcela de graciosidade, de modo a possibilitar o atendimento gratuito ao menos àqueles que por ele não tem condições de pagar.

Além disso, analisamos o conteúdo e alcance do termo assistência social previsto no artigo 195, §7º, do texto constitucional, e se seria possível incluir em seu significado as instituições de educação. Concluímos que a interpretação sistemática da Carta Constitucional leva à inclusão das entidades educacionais na norma imunizante das contribuições à

seguridade social. E mais, entendemos, como o Supremo Tribunal Federal no julgamento da na ação direta de inconstitucionalidade 2028, que a *assistência social* prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal deve ser empregada em seu conceito lato, de modo a abranger, inclusive, as entidades de saúde que atendam de forma beneficente os necessitados.

Em análise das questões formais relativas à regulação das imunidades, concluímos que o legislador infraconstitucional deve utilizar, em atenção ao disposto no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, a lei Complementar como veículo de regulamentação da norma imunizante, cuja atuação está adstrita a aclarar a norma imunizante, sendo-lhe vedado inovar a matéria constitucionalmente já delimitada.

Lamentavelmente, na prática nacional muitos abusos têm sido cometidos na regulação da imunidade tributária prevista no artigo 195, §7º, da Constituição Federal, sobretudo por meio da criação de requisitos desnecessários a sua fruição e em flagrante desrespeito ao veículo introdutor competente para a inserção de tais normas no sistema. Essa constatação reforça a importância e a necessidade de se estudar os conceitos e fixar as premissas, solidificando-os e colocando-os à prova, uma vez mais, sempre em prol da maior eficácia e efetividade das normas constitucionais.

6. REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Cadernos de Direito Tributário**. v.15, n. 55, p. 136-142, jan./mar. 1991.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Aires. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade Tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CHIESA, Clélio. Imunidades e Normas Gerais de Direito Tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

_____. **A competência tributária do Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 160.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7 ed. Rio de

Janeiro: Forense, 2004, p. 106.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. São Paulo: Noeses, 2009.

LIMA, Maria Ednalva de. **Os dois problemas da imunidade das contribuições sociais securitárias**. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 191, p. 39-50, ago. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A disciplina constitucional do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas tributárias: disciplina legal tributária do Terceiro Setor**, v. 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 25-51.

MELO, José Eduardo Soares de. A disciplina constitucional do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas tributárias: disciplina legal tributária do Terceiro Setor**, v. 15. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 87-99.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 34, p. 19-40, jul. 1998.

PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. **Imunidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.