

O DIREITO FUNDAMENTAL À IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, O ART. 195, §7º DA CF/88 E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

THE FUNDAMENTAL RIGHT TO TAX IMMUNITY, ART. 195, §7º, CF/ 88 AND THE SUPREME FEDERAL COURT

Octavio Campos Fischer^I 

Marco Antônio Lima Berber^{II} 

Adriana da Costa Ricardo Schier^{III} 

^I Centro Universitário Autônomo do Brasil (UNIBRASIL), Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, PR, Brasil. Doutor em Direito. E-mail: octaviofischer1971@gmail.com

^{II} Centro Universitário Autônomo do Brasil (UNIBRASIL), Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, PR, Brasil. Doutor em Direito. E-mail: marcoberber@gmail.com

^{III} Centro Universitário Autônomo do Brasil (UNIBRASIL), Programa de Pós-Graduação em Direito, Curitiba, PR, Brasil. Doutor em Direito. E-mail: adrianacschier@uol.com.br

Resumo: Este artigo pretende discutir os recentes problemas decorrentes do direito fundamental à imunidade tributária do art. 195, §7º da CF/88 e sua regulamentação por lei complementar na jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal. A importância do tema é inquestionável, na medida em que se tem um benefício fiscal que tem por função precípua a realização de direitos fundamentais sociais, através de entidades do terceiro setor.

Palavras-chave: Imunidade tributária. Direitos fundamentais sociais. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Lei Complementar.

Abstract: This article aims to discuss the recent problems arising from the fundamental right to tax immunity of art. 195, §7 of the CF/88 and its regulation by complementary law in the recent jurisprudence of the Federal Supreme Court. The importance of the topic is unquestionable, since it has a fiscal benefit that has as its primary function the realization of fundamental social rights, through entities of the third sector.

Keywords: Fundamental social rights. Jurisprudence of the Federal Supreme Court. Complementary law.

Sumário: 1 Imunidades Tributárias: sua importância. 2 Imunidades Tributárias e Sociedade. 3 A Imunidade Tributária do Art. 195, §7º da CF/88. 4 Imunidade do Art. 195, §7º e Terceiro Setor. 5 Imunidade e a Adin 1802/MC: entre Lei Complementar e Lei Ordinária. 6 As Adins 2028, 4480 e 4891 e o problema da Lei Complementar. Referências.

1 Imunidades tributárias: sua importância

Em termos de contextualização jurídica, é necessário fazer breves apontamentos sobre como a dogmática jurídica brasileira e os Tribunais Superiores compreendem atualmente o instituto da Imunidade Tributária.

Para tanto, é necessário registrar que o Sistema Constitucional Tributário criado pela Constituição Federal de 1988 é composto por três grandes e significativos blocos de normas. Um grupo de normas que se refere à atribuição de competências tributárias; um grupo de normas que se refere às limitações a essas competências e, por fim, um terceiro grupo de normas que regula a repartição e destinação das receitas tributárias.

A Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, apesar de composta de apenas de três dispositivos (arts. 150 a 152), dedicou ao tema “Das Limitações do Poder de Tributar” um grande número de normas.

Historicamente, é a Constituição brasileira que ordenou e sistematizou de forma mais vigorosa as normas protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes um espaço próprio, dentro do capítulo do Sistema Tributário, e, assim, conferindo-lhes uma posição de destaque e de maior visibilidade.

É certo que nas Constituições anteriores, em maior ou menor medida, o tema sempre foi considerado¹. Entretanto, destaque-se que, com a Emenda nº 18/65, a constitucionalização da matéria tributária tornou-se mais robusta, detalhista e racional. Na Constituição de 1946, as normas tributárias ainda não possuíam um espaço próprio, tendo sido albergadas dentro do Capítulo das “Disposições Preliminares” do Título I, que regravava o tema “Da Organização Federal”. Referida Emenda, todavia, promoveu uma verdadeira guinada. O seu art. 1º deu o tom da mudança já nas suas primeiras palavras, anunciando que trataria não apenas da tributação, mas do “Sistema Tributário

1 Como lecionava Aliomar Baleeiro, “de modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçadas no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no País desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público”. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.

Nacional” como um todo. Foram criados, então, vinte e sete artigos para regular a discriminação de competências, rendas e as garantias dos contribuintes. Sob este aspecto formal, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69, também, mantiveram a idéia de reservar um capítulo próprio para tratar longamente da tributação.

Já a Constituição de 1988 foi além. Não só continuou a tradição de regular extensamente a matéria tributária, como abriu um espaço próprio no seu Título VI para prescrever alguns dos mais importantes (e não todos, diga-se de passagem) direitos e garantias dos contribuintes.

Dentro do capítulo constitucional dedicado à tributação, chama a atenção o art. 150; especialmente, pelo fato de consagrar, dentre outras, as principais normas de imunidade tributária.

Bem por isto, é necessário desenvolver uma compreensão já a partir do seu próprio *caput*:

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

Vê-se que ele contém dois importantes comandos. De um lado (... *é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*), indica que enunciará um expressivo rol de proibições aos entes federativos para o exercício de suas competências tributárias (legislativa e administrativa). De outro (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*), estabelece que este rol não é taxativo, de modo se tem outros direitos e garantias em favor do contribuinte espalhados pelo texto constitucional.

No conjunto, é necessário reconhecer que, através deste dispositivo, a Constituição de 1988 deixa claro que as normas constitucionais limitadoras do poder de tributar têm uma natureza dúplice. Ao mesmo tempo em que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Especificamente, é importante frisar que estamos diante de *direitos e garantias fundamentais de 1ª dimensão aplicáveis às relações tributárias*, no sentido de que representam uma resistência e uma oposição ao Estado²⁻³.

2 BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 517.

3 Trata-se de orientação abraçada, inclusive, pelo *Supremo Tribunal Federal*: “O

Este reconhecimento implica consequências importantíssimas para a interpretação e a aplicação do sistema tributário brasileiro como um todo.

Primeiro, porque, sendo normas de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, inc. IV da CF/88. Assim, mesmo Emendas Constitucionais não podem suprimi-las, atingir seu núcleo essencial ou inviabilizar a realização dos valores por elas veiculados⁴.

Segundo, que o atual estágio da Teoria Constitucional reconhece que os direitos fundamentais formam o núcleo da Constituição, de sorte que toda e qualquer interpretação constitucional deve dar prioridade para a eficácia deles. Tanto assim que leciona Guerra Filho que, a partir da Constituição de 1988, “A interpretação constitucional...pressupõe... uma teoria dos direitos fundamentais”⁵, porque, nas lições de Bonavides, estes “são a bússola das Constituições”⁶.

Terceiro, não se pode esquecer que, para além da sua *dimensão subjetiva*, que corresponde “...à exigência de uma ação negativa...ou positiva...”, os direitos fundamentais possuem uma *dimensão objetiva*,

exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes” (ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU I de 19.02.1993, p. 2032).

4 Esta discussão é extremamente complexa. Para maiores considerações, veja-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte* (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000. Importante mencionar que, no julgamento da ADIN nº 939, acerca do antigo IPMF, o *Supremo Tribunal Federal* reconheceu que as imunidades e os princípios são cláusulas pétreas, não podendo ser afrontadas sequer por Emenda Constitucional” (ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165). Todavia, mais recentemente, o *Supremo Tribunal Federal* já teve oportunidade de se manifestar no sentido de não enxergar de forma ampla as cláusulas pétreas, ao analisar a revogação de uma imunidade tributária pela Emenda Constitucional nº 20/98: “1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente” (RE 372600/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 23/04/2004, p. 40).

5 *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999, p. 31.

6 *Op. cit.*, p. 553.

7 BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais. In: _____; COELHO, Inocêncio Mártires & MENDES, Gilmar

alcançando “...a estatura de normas que filtram os valores básicos da sociedade política e os expandem para todo o direito positivo. Formam, pois, a base do ordenamento jurídico de um Estado democrático”⁸. Esta dimensão faz com “...que o bem por ele tutelado seja visto como um valor em si, a ser preservado e fomentado”⁹⁻¹⁰. Assim, pode soar simples demais, porém é sempre bom deixar claro que o Estado existe, primordialmente, em função da realização e proteção dos direitos fundamentais, sem os quais não teria razão de ser.

Mas, como se consignou acima, os direitos fundamentais aplicáveis às relações tributárias não encontram no art. 150 da CF/88 um rol taxativo. Aliás, ainda que desnecessariamente, este dispositivo estabeleceu uma *cláusula de abertura* para outros direitos e garantias fundamentais (*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...*), prescritos nos demais comandos do próprio sistema tributário ou da Constituição como um todo, inclusive considerando-se o contido no §2º do art. 5º da CF/88. De fato, é indiscutível que o Título VI (sistema tributário) também estatuiu direitos fundamentais em outros preceitos, a exemplo dos princípios da capacidade contributiva (art. 145...), da não-cumulatividade e da proibição de bi-tributação (art. 154, I, e 195, §§ 4º e 7º, CF/88). Para além disto, não há como negar que os demais direitos fundamentais do cidadão oponíveis ao Poder Público, igualmente, são aplicáveis à atividade tributária.

Portanto, quando se está a falar de *direitos fundamentais dos contribuintes*, não se pode pensar de forma ingênua como se fossem apenas reivindicações subjetivas e egoísticas de alguns cidadãos. É imperioso deixar de lado o tradicional pré-conceito de que seriam eles privilégios de uns poucos membros da sociedade.

Em verdade, tal instituto adquire uma tonalidade mais forte, objetiva, desvinculada do mero “não querer pagar tributos”. Os *direitos fundamentais dos contribuintes* – como de resto todos os demais direitos fundamentais – são normas que filtram para dentro da Constituição valores considerados como fundamentais e estruturantes

Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 152.

8 Idem, *ibidem*, p. 153.

9 Idem, *ibidem*, p. 153.

10 Sobre a dupla dimensão dos direitos fundamentais, veja-se, também: QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais: teoria geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002, p. 96 e ss.

para o desenvolvimento de uma sociedade *livre, justa e solidária* (art. 3º da CF/88).

As imunidades tributárias põem-se como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

2 Imunidades tributárias e sociedade

É sob esta perspectiva que as imunidades tributárias devem ser compreendidas como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

Entende-se, então, que as imunidades tributárias, enquanto garantias constitucionais, têm um alcance muito mais amplo, servindo aos interesses da sociedade como um todo e não somente ao contribuinte.

Se pararmos para refletir a respeito do assunto, facilmente concluiremos que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que possuem capacidade contributiva, devem, na medida desta¹¹, contribuir para a realização das tarefas constitucionais.

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da Sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes. Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações

11 Como bem leciona Betina Treiger Grupenmacher, se não há capacidade contributiva, não há que se falar em tributação, sendo “vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos” (Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos [coord.]. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15).

com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”¹².

O mesmo se passa com as imunidades previstas no art. 150, VI, “c” e no art. 195, §7º da CF/88. Tais comandos não objetivam favorecer economicamente os dirigentes e sócios de instituições de ensino e de assistência social, mas possibilitar que todos os membros da sociedade tenham um acesso mais fácil ao ensino e à educação, e garantia de uma assistência social mais efetiva. Assim, andou bem a Constituição ao estipular que a imunidade em questão somente contempla as instituições que não têm fins lucrativos¹³. Até porque, o Poder Público, se não tem condições de prestar tais serviços satisfatoriamente (como a prática, infelizmente, vem demonstrando), deve atrair aqueles contribuintes que queiram colaborar para o aprimoramento e para o desenvolvimento social.

Nas palavras de Martins:

a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.¹⁴

O tema escolhido para o presente estudo – Imunidade Tributária – reflete esta situação. Refere-se a um direito constitucional do cidadão, imodificável porquanto parte do núcleo duro da Constituição, mas que tem sofrido constantes ataques por parte do Poder Público.

Especificamente, nosso trabalho tecerá breves considerações sobre a competência para estipular os requisitos para a fruição da imunidade prevista no §7º do art. 195 da CF/88:

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

12 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Relatora Ministra Ellen Gracie. Recurso Extraordinário n. 221239/SP, DJU I de 06.08.04, p. 61.

13 O que não significa que não possam ter lucro. Podem e, inclusive, devem, pois precisam de lucro para melhor desenvolver suas atividades. O que não se pode admitir é a distribuição de lucros.

14 Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Imunidades tributária* (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 32, 1998.

De um lado, será necessário verificar se estamos ou não diante de uma imunidade, pois que o dispositivo menciona “isenção”. De outro, será importante saber se tal norma constitucional pode ser regulamentada por lei ordinária ou demanda lei complementar.

Trata-se de assunto muito debatido quando se trata da imunidade constante do art. 150, VI, “c” da CF/88, mas que, aqui, ainda está a demandar um claro posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

3 A imunidade tributária do art. 195, §7º da cf/88

Mas, o que significa imunidade tributária? A resposta a esta pergunta é fundamental para sabermos se a norma constante do §7º do art. 195, CF/88, alberga uma verdadeira imunidade ou apenas uma isenção, como literalmente nela mencionada.

Sabemos todos que a imunidade tributária é um instituto constitucional. Traduz-se, para uns, em limitação ao poder de tributar e, para outros, em uma regra constitucional de incompetência¹⁵, no sentido de ser um instrumento que auxilia no desenho da regra de competência tributária. Trata-se, como leciona o *Ives Gandra da Silva Martins*, de uma “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição”¹⁶.

Interessante e profunda é a linha de raciocínio desenvolvida por *Helenilson Cunha Pontes*, que parte da consideração de que o direito é um sistema de normas para concluir que as regras de imunidade configuram-se como uma condição necessária para a completa caracterização da norma de competência. Assim, não haveria uma norma de competência e, ao seu lado, uma norma de imunidade, restringindo-a, na medida em que o “enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência simplesmente porque esta somente 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 mais 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,

15 Para Carvalho, a Imunidade Tributária é “...a classe...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” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181).

16 Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 31.

no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos”.¹⁷

É de ser notado, porém, que as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material. Formalmente, porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação. Materialmente, porque recheiam o texto constitucional com os valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar.

Assim, se estamos em um Estado Liberal, onde todos são iguais *perante a lei*, a legitimação da imunidade pode ser obtida da idéia de que somente teria sentido evitar a tributação sobre aqueles membros da sociedade que não têm condições econômicas para colaborar com os gastos do poder público. A imunidade seria uma espécie de instrumento de identificação, realização e proteção do princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer outra motivação para a concessão de direito à imunidade seria inconstitucional por conceder, em verdade, um privilégio descabido.

Já, em um Estado Democrático de Direito, como o instaurado em nível normativo pela Constituição de 1988, há a possibilidade de existência de imunidades tributárias que têm por fundamento valores diversos do que a (ausência de) capacidade contributiva. Fácil de ver o motivo pelo qual já se enunciou acima que a imunidade deve ser encarada como um importante instrumento de concretização de vários outros valores relevantes, como a educação, a cultura, assistência social, a dignidade do ser humano, etc.

Bem por isto, não se pode confundir imunidade com a isenção.

Enquanto a imunidade se encontra no plano constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infra-constitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente.

A norma de imunidade é imposta pela Constituição ao ente federativo. Trata-se de um direito garantido constitucionalmente contra este. Portanto, *v.g.*, mesmo que os Estados não concordem, não podem querer tributar a venda de livros através de ICMS, porque o art. 150, VI, “d” da CF/88, é taxativamente contra. As imunidades são, assim, cláusulas pétreas¹⁸.

17 Imunidades tributárias. In: Idem, *ibidem*, p. 593.

18 Conforme o já citado julgado: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF,

De seu turno, a isenção é uma norma estatuída pelo ente federativo, é um benefício que este concede se e quando quiser; desde que respeitados os limites do ordenamento jurídico.

Assim, mesmo naqueles poucos casos em que a vedação constitucional de tributar tenha recebido o nome de isenção (art. 184, §5º e art. 195, §7º), sua natureza é de imunidade tributária.

É a corretíssima jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal*:

“EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. - A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - 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 de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965. - Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em Referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo”¹⁹.

“EMENTA: Recurso extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de

Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165.

19 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 28-11-1995, Primeira Turma, DJ de 19-12-1996.

transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido”²⁰.

No entanto, não é assim que tal instituto vem sendo tratado pela legislação infraconstitucional.

Uma breve passada de olhos sobre o art. 55 da Lei nº 8.212/91 e suas alterações, demonstra que o legislador tem procurado forçar o entendimento de que o §7º do art. 195 da CF/88, alberga uma simples isenção.

4 Imunidade do art. 195, §7º e terceiro setor

Um ingrediente a mais deve ser adicionado à presente reflexão. A imunidade em questão, assim como aquela referente a impostos das instituições de educação e assistência social (art. 150, VI, “c”, CF/88), deve ser interpretada dentro de um projeto constitucional maior, que é o da proteção e estímulos das atividades do terceiro setor.

Já se escreveu criticamente sobre a ausência de uma regulamentação normativa harmônica e sistemática das instituições do terceiro setor, porque as concepções doutrinárias a respeito não conseguem encontrar uma ressonância no direito positivo, no sentido de apontar um regime jurídico específico. O que há são normas esparsas tratando da temática que não se situa no primeiro, nem no segundo setores:

Note-se que o nosso sistema tributário não se preocupou em estabelecer um regime de imposição globalmente diferenciado para um grupo de entidades que possam ser rotuladas de Terceiro Setor. Há, sim, tratamento mais benéfico para algumas entidades sem fins lucrativos, mas se trata de uma regulação não sistemática e difusa. Desse modo, enquanto algumas entidades

20 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 168.110, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 4-4-2000, Primeira Turma, DJ de 19-5-2000.

são imunes aos impostos e às contribuições, outras são imunes apenas aos impostos²¹.

Além do que, há aquelas que são isentas, mas não são imunes, provocando distinção que não encontra correlação lógica entre o critério escolhido pela norma e a distinção levada a efeito²².

O fato é que as atividades desenvolvidas dentro do que se convencionou chamar de terceiro setor estão extremamente interligadas com a ideia de solidariedade e de direitos fundamentais sociais. As entidades que aí atuam realizam atividades de interesse público, para garantir e desenvolver direitos fundamentais que o poder público não consegue realizar a contento. Bem por isso, reclama-se, urgentemente, uma disciplina sistemática e teleológica dos benefícios fiscais para tal setor.

De qualquer modo, a interpretação das imunidades para o terceiro setor devem ter em mente que, acima de tudo, é uma interpretação de normas de direitos fundamentais sociais.

5 Imunidade e a Adin 1802/MC: entre lei complementar e lei ordinária

Mas, justamente porque estamos a lidar com valores fundamentais, a interpretação das imunidades não tem sido uma tarefa fácil. Revela-se, aqui, uma forte e dramática tensão entre tributo e liberdade, pois, como consignou, de forma primorosa, Ricardo Lobo Torres, “o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.²³

Assim, na análise das normas do art. 150, VI, “c” e do §7º do art. 195 da CF/88, é necessário ter um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os *requisitos legais*, não venha a comprometer as próprias imunidades.

Assim, mais do que saber se há ou não uma “reserva de lei complementar”, devemos estar atentos para o fato de que não se pode

21 FISCHER, Octavio Campos. *Breves notas sobre terceiro setor e tributação*. 2. ed. São Paulo: MP, 2008, p. 355.

22 Sobre o problema da necessidade de correlação lógica para validar um tratamento discrepante, ver, de forma geral, o brilhante livro: MELLO, Celso Antônio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

23 *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 5.

estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como *mais um* instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais *cláusulas de proteção* ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de Helenilson Cunha Pontes, para quem:

a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.²⁴

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Frequentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada”, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábua rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

24 *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do §7º do art. 195 da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Para se ter uma noção da importância doutrinária deste problema, no volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada para regradar os requisitos do art. 150, VI, “c” da CF/88 e, por conseguinte, do §7º supra. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Nascimento é taxativo: não há reserva de 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. [...] Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária.²⁵

Saraiva Filho, por sua vez, defende que “se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos dos arts. 150, VI, c, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar”²⁶.

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes, “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 de tributar. A*

25 Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias, op. cit.*, p. 736

26 Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 348.

*imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade*²⁷.

Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o §7º do art. 195 e o art. 150, VI, “c” da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

Bottallo sustenta a necessidade de “distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio ‘comportamento’ das entidades beneficiárias da imunidade. Sem nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como ‘normas estruturais operacionais de imunidade’ e às outras como ‘normas operacionais de imunidade’. [...] Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço

27 Imunidade tributária. In: Idem, *ibidem*, p. 564.

próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo”²⁸.

Ricardo Lobo Torres entende que “os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’; no art. 150, VI, *c*, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da ‘lei’, sem adjetiva-la”²⁹.

Tal linha de raciocínio não foi bem aplicada pelo Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei nº 9.532/97 e da Lei nº 9.732/98. Esta tratou dos requisitos previstos no §7º do art. 195 e aquela em relação aos requisitos do art. 150, VI, “*c*” da CF/88.

Quando o STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune³⁰. Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, em 1999, quando do julgamento de medida cautelar na ADIN 1802/MC, o Supremo Tribunal Federal, partindo dessa distinção,

28 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*, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

29 Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). *Imunidades tributárias*, *op. cit.*, p. 204.

30 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário nº 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

decidiu que, no art. 12 supra, apenas a alínea “f” do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei”: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o pará. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientelas restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja deliberação não é necessária à decisão cautelar da ação direta³¹.

Essa orientação foi reafirmada no julgamento do mérito dessa ADIN 1802, em 2018 (quando a Lei n. 9532/97 já havia sofrido alteração pela Lei n. 13.204/2015):

31 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

EMENTA Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática verificada. Alteração legislativa. Ausência de perda parcial do objeto. Imunidade. Artigo 150, VI, c, da CF. Artigos 12, 13 e 14 da Lei nº 9.532/97. Requisitos da imunidade. Reserva de lei complementar. Artigo 146, II, da CF. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Inconstitucionalidades formal e material. Ação direta parcialmente procedente. Confirmação da medida cautelar. 1. Com o advento da Constituição de 1988, o constituinte dedicou uma seção específica às “limitações do poder de tributar” (art. 146, II, CF) e nela fez constar a imunidade das instituições de assistência social. Mesmo com a referência expressa ao termo “lei”, não há mais como sustentar que inexistente reserva de lei complementar. No que se refere aos impostos, o maior rigor do quórum qualificado para a aprovação dessa importante regulamentação se justifica para se dar maior estabilidade à disciplina do tema e dificultar sua modificação, estabelecendo regras nacionalmente uniformes e rígidas. 2. A necessidade de lei complementar para disciplinar as limitações ao poder de tributar não impede que o constituinte selecione matérias passíveis de alteração de forma menos rígida, permitindo uma adaptação mais fácil do sistema às modificações fáticas e contextuais, com o propósito de velar melhor pelas finalidades constitucionais. Nos precedentes da Corte, prevalece a preocupação em respaldar normas de lei ordinária direcionadas a evitar que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É necessário reconhecer um espaço de atuação para o legislador ordinário no trato da matéria. 3. A orientação prevalecente no recente julgamento das ADIs nº 2.028/DF, 2.036/DF, 2.228/DF e 2.621/DF é no sentido de que os artigos de lei ordinária que dispõem sobre o modo beneficente (no caso de assistência e educação) de atuação das entidades acobertadas pela imunidade, especialmente aqueles que criaram contrapartidas a serem observadas pelas entidades, padecem de vício formal, por invadir competência reservada a lei complementar. Os aspectos procedimentais necessários à verificação do atendimento das finalidades constitucionais da regra de imunidade, tais como as referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo, continuam passíveis de definição por lei ordinária. 4. São inconstitucionais, por invadir campo reservado a lei complementar de que trata o art. 146, II, da CF: (i) a alínea f do § 2º do art. 12, por criar uma contrapartida que interfere diretamente na atuação da entidade; o art. 13, caput, e o art. 14, ao prever a pena de suspensão do gozo da imunidade nas hipóteses que enumera. 5. Padece de inconstitucionalidade formal e material o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97, com a subtração da imunidade de acréscimos patrimoniais abrangidos pela vedação constitucional de tributar. 6. Medida cautelar confirmada. Ação direta julgada parcialmente procedente, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do caput art. 13; e do art. 14; bem como ii) da

inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei nº 9.532/91, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais³².

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Machado³³. Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluímos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação, constituição e funcionamento das pessoas jurídicas.

É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma não adequada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, quando decidiu que:

À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o paráq. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que “a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular

32 ADI 1802, Relator: Min. Dias Toffoli, tribunal pleno, julgado em 12/04/2018, processo eletrônico dje-085 divulg 02-05-2018 public 03-05-2018.

33 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, *op. cit.*, p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é privativo da lei complementar³⁴. Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no §2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes³⁵. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais. Tais requisitos são, efetivamente, de imunidade e, portanto, deveriam ser estipulados por lei complementar.

Ademais e antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado §2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: *Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: [...]*.

34 Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, *op. cit.*, p. 717.

35 Por certo que, com as alterações promovidas pelas Leis n. 13.151/2015 e 13.204/2015, passou-se a admitir a remuneração para dirigentes de instituições imunes, desde que observados certos requisitos: “§ 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, exceto no caso de associações, fundações ou organizações da sociedade civil, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados, desde que atuem efetivamente na gestão executiva e desde que cumpridos os requisitos previstos nos arts. 3o e 16 da Lei no 9.790, de 23 de março de 1999, respeitadas como limites máximos os valores praticados pelo mercado na região correspondente à sua área de atuação, devendo seu valor ser fixado pelo órgão de deliberação superior da entidade, registrado em ata, com comunicação ao Ministério Público, no caso das fundações”. A questão que se discute no presente trabalho não é permitir ou não permitir a remuneração, mas sim que tal somente possa ser tratado por lei complementar.

Com isto, podemos concluir que o Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria.

Mas, também, deixou claro que, em se tratando de requisitos de imunidade tributária, os mesmos só podem ser estipulados por lei complementar, por força do art. 146, II da CF/88, que é a interpretação mais autorizada.

6 As ADINS 2028, 4480 e 4891 e o problema da Lei complementar

Em relação à imunidade constante do §7º do art. 195 da CF/88, houve uma discussão inicial para saber se a ela se aplicaria, também, o disposto no art. 14 do CTN.

Chegou-se a reconhecer, inclusive, um “estado de mora” na ausência de regulamentação dessa imunidade:

Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providencias legislativas que se impõem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7, da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida³⁶.

Mas, a discussão tornou-se mais dramática com a alteração do art. 55 da Lei nº 8.212/91, promovida pela Lei nº 9.732/98.

Levou-se ao Supremo Tribunal Federal, através da ADIN 2028, o questionamento de que a Lei nº 9.732/98, por ser lei ordinária, não poderia regulamentar os requisitos da imunidade, constante do §7º do art. 195 da CF/88, por força do art. 146, II do mesmo diploma fundamental.

Todavia, de forma bastante clara, o Supremo Tribunal Federal, em que pese ter reconhecido a importância da tese, decidiu que, acolher tal argumento, levaria ao revigoramento do art. 55 supra, que também

36 MI 232, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1991, DJU I de 27/03/1992, p. 38.

foi criado por lei ordinária; sendo que este não havia sido questionado na ADIN.

Mas, as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98 foram rechaçadas pelo STF, por entender que as mesmas seriam materialmente inconstitucionais:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a “lei” para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a “lei” sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, “c”, da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II (“Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por

entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a “lei”, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do “periculum in mora”. Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta³⁷.

Este assunto volta a ser discutido, por ocasião da análise da validade do art. 19 da Lei nº 10260/01, na ADIN 2545. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma em questão impôs uma obrigação que não se coaduna com o art. 195, §7º da CF/88:

ACÇÃO 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, §

37 ADI 2028 MC, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJU I de 16/06/2000, p. 30.

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 TESOIRO 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 apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva 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 deferida³⁸.

Após esta decisão, o Supremo Tribunal Federal chegou a reconhecer Repercussão Geral em tal matéria³⁹, especificamente para discutir se o próprio art. 55 da Lei nº 8.212/91 poderia ter regulado a imunidade do art. 195, §7º, CF/88.

Mas, foi em 2017 que o Supremo Tribunal Federal decidiu o mérito da Adin 2028, que foi convertida em ADPF, fixando-se outras questões importantíssimas para a compreensão do assunto:

38 ADI 2545 MC, Relatora: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01/02/2002, DJ 07-02-2003 p. 21.

39 “REPERCUSSÃO GERAL – ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – IMUNIDADE – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior” (RE 566622 RG, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 21/02/2008, DJe-074 de 24-04-2008).

EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVERSÃO EM ARGUIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL. CONHECIMENTO. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, e 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REGULAMENTAÇÃO. LEI 8.212/91 (ART. 55). DECRETO 2.536/98 (ARTS. 2º, IV, 3º, VI, §§ 1º e 4º e PARÁGRAFO ÚNICO). DECRETO 752/93 (ARTS. 1º, IV, 2º, IV e §§ 1º e 3º, e 7º, § 4º). ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. DISTINÇÃO. MODO DE ATUAÇÃO DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRATAMENTO POR LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS MERAMENTE PROCEDIMENTAIS. REGRAMENTO POR LEI ORDINÁRIA. Nos exatos termos do voto proferido pelo eminente e saudoso Ministro Teori Zavascki, ao inaugurar a divergência: 1. “[...] fica evidenciado que (a) entidade beneficente de assistência social (art. 195, § 7º) não é conceito equiparável a entidade de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI); (b) a Constituição Federal não reúne elementos discursivos para dar concretização segura ao que se possa entender por modo beneficente de prestar assistência social; (c) a definição desta condição modal é indispensável para garantir que a imunidade do art. 195, § 7º, da CF cumpra a finalidade que lhe é designada pelo texto constitucional; e (d) esta tarefa foi outorgada ao legislador infraconstitucional, que tem autoridade para defini-la, desde que respeitados os demais termos do texto constitucional.”. 2. “Aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária. A lei complementar é forma somente exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem observadas por elas.”. 3. Procedência da ação “nos limites postos no voto do Ministro Relator”. Arguição de descumprimento de preceito fundamental, decorrente da conversão da ação direta de inconstitucionalidade, integralmente procedente⁴⁰.

Assim, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a analisar os limites de conteúdo na regulamentação pela legislação infraconstitucional da imunidade do §7º do art. 195, CF/88.

Mas, merece encômios, de outra banda, o entendimento fixado no julgamento do RE 566622, onde se decidiu que, na falta de lei

40 ADI 2028, Relator: Min. Joaquim Barbosa, Relatora p/ Acórdão: Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, Julgado Em 02/03/2017, Acórdão Eletrônico Dje-095 Divulg 05-05-2017 Public 08-05-2017

complementar para tratar da imunidade em questão, deve ser aplicado o art. 14 do CTN, por se tratar de Lei Complementar⁴¹.

De qualquer modo, percebe-se que a questão tormentosa está na necessária correção do entendimento manifestado emanado da distinção entre o que seja requisito de imunidade (lei complementar) e o que seja matéria de constituição e funcionamento de pessoas jurídicas (lei ordinária).

Em nosso entender, o Supremo Tribunal Federal deve considerar que todo e qualquer requisito que influencie – direta ou indiretamente – no gozo da imunidade somente pode ser regulado por lei complementar. É dizer, não pode considerar como requisito de constituição de entidade um requisito que é de imunidade, como se deu com a exigência de não remuneração de diretores (ADIN 1802).

Ora, se tal requisito é de constituição de entidades, então todas as entidades de assistência social ou de educação, ainda que não imunes, não poderiam (à luz da redação original da Lei nº 9532/97) remunerar seus dirigentes.

Agora, se as entidades de assistência social, que não queiram ser imunes, podem livremente remunerar seus diretores, é porque o requisito em questão é de imunidade e, portanto, somente pode ser estabelecido por lei complementar.

Referências

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2000

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*, 2º volume. São Paulo: Dialética, 1998.

41 “IMUNIDADE – DISCIPLINA – LEI COMPLEMENTAR. Ante a Constituição Federal, que a todos indistintamente submete, a regência de imunidade faz-se mediante lei complementar” (RE 566622, Relator: Min. Marco aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito Dje-186 Divulg 22-08-2017 Public 23-08-2017)

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais. In: _____; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2000

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

FISCHER, Octavio Campos. *Breves notas sobre terceiro setor e tributação*. 2. ed. São Paulo: MP, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos [coord.]. *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004

GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Processo constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Celso Bastos, 1999

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte* (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e Editora RT, 2000.

_____. (Coord.). *Imunidades tributária* (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 32, 1998.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2000

QUEIROZ, Cristina M. M. *Direitos fundamentais: teoria geral*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

TORRES. Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 3º volume. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

Autor convidado.