

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FILIFE PIAZZI MARIANO DA SILVA

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
CONFERIDA ÀS ENTIDADES EDUCACIONAIS**

São Paulo
2017

FILIPPE PIAZZI MARIANO DA SILVA

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
CONFERIDA ÀS ENTIDADES EDUCACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Direito Político e Econômico.

ORIENTADOR: Prof. Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim

São Paulo
2017

S586i Silva, Filipe Piazzi Mariano da.

Imunidades tributárias : análise crítica da imunidade tributária conferida às entidades educacionais / Filipe Piazzi Mariano da Silva. – 2017.

142 f. ; 30 cm

Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) -
Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2017.

Orientador: Eduardo Marcial Ferreira Jardim.

Referências bibliográficas: f. 140-142.

1. Direito tributário. 2. Sistema constitucional tributário. 3. Imunidade tributária. 4. Imunidade tributária das entidades educacionais.
5. Filantropia. I. Título.

CDDir 341.39452

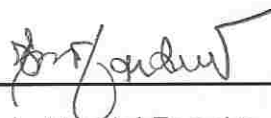
FILIFE PIAZZI MARIANO DA SILVA

**IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS: ANÁLISE CRÍTICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA
CONFERIDA ÀS ENTIDADES EDUCACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de
Mestrado em Direito Político e Econômico da
Universidade Presbiteriana Mackenzie, como
requisito parcial à obtenção do título de mestre
em Direito Político e Econômico.

Aprovado em

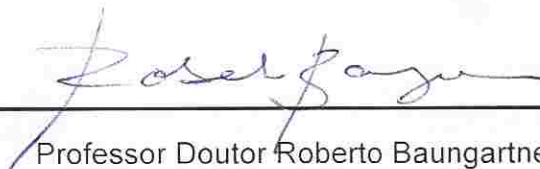
BANCA EXAMINADORA



Professor Doutor Eduardo Marcial Ferreira Jardim
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Professora Doutora Zélia Luiza Pierdoná
Universidade Presbiteriana Mackenzie



Professor Doutor Roberto Baungartner

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente a Deus, que tão bondosamente me sustentou e guiou até o presente momento. Sem Ele, nada disso seria possível. É por isso que a Ele seja toda honra e toda glória.

Agradeço igualmente à minha mui amada esposa Daniele Piazzzi, que durante toda a jornada tão docilmente me suportou pelos árduos caminhos percorridos, dando-me força e ânimo quando estes faltaram, possibilitando-me, com isso, alcançar o sucesso. Agradeço também aos meus pais, Francisco Mariano e Neusa Piazzzi, bem como à minha irmã Camila Piazzzi Rangel, sem os quais eu certamente não teria alcançado coisa alguma.

Agradeço, da mesma forma, ao estimado Prof. Dr. Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que tão bondosamente orientou-me na busca dos propósitos desta pesquisa; guiando-me das trevas, mostrou-me a luz.

Ainda agradeço ao Centro Universitário Adventista de São Paulo – UNASP, campus Engenheiro Coelho, aqui representado na pessoa do seu Diretor Geral de campus, Pr. José Paulo Martini, por ter me franqueado todas as condições profissionais, financeiras e pessoais para alcançar o êxito necessário.

Estendo, outrossim, meus agradecimentos à Universidade Presbiteriana Mackenzie, bem como a todo o corpo docente do programa de mestrado em Direito Político e Econômico, pelas condições oportunizadas e pelo ambiente sempre aprazível e destinado à busca da excelência.

Identicamente registro meus agradecimentos a Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), na pessoa do seu presidente, Dr. Abílio Afonso Baeta Neves, por ter me franqueado a subvenção financeira necessária para a dedicação à pesquisa em proposição, possibilitando-me, com isso, o tão almejado crescimento acadêmico.

Derradeiramente, e não menos importantes, agradeço também aos meus colegas do departamento jurídico do Centro Universitário Adventista de São Paulo – UNASP, campus Engenheiro Coelho, Bruno Henrique Salviano, Daiane Franca e Fernando Henrique Marques, por terem me auxiliado no transcurso desta jornada, servindo de apoio tanto profissional, quanto pessoal.

Agradeço, por fim, a todos aqueles que de maneira direta ou indireta contribuíram, não importando o grau de dedicação, com a concretização deste projeto.

“Quem se ocupa da ética fiscal deve também se inteirar da ética dos direitos fundamentais positivados, especialmente da regra da igualdade e do princípio do Estado Social”.

K. Tipke

RESUMO

A presente pesquisa tem como escopo tecer análise crítica quanto à imunidade tributária estabelecida no ordenamento jurídico pátrio, notadamente a que se destina às entidades educacionais beneficentes e sem fins lucrativos, atuando com o viés de observar a sua constituição e desenvolvimento sob o propósito de identificar se o seu desenvolvimento se encontra alinhado aos propósitos sociais e jurídicos que lhe motivaram. Para tanto, foi traçado um esboço histórico da tributação e das primeiras manifestações de imunidade tributária a fim de que fosse possível alinhar as razões da sua instituição e adequação aos contornos atuais, no qual sua admissão, necessariamente, deve guardar relação com o prestígio aos direitos e garantias fundamentais, atuando, assim, em favor de ausência de capacidade contributiva e/ou relevância social. Aduziu-se, outrossim, análise no que toca a inserção da benesse dentro do plano constitucional tributário, inclusive tecendo observações quanto à sua natureza jurídica e forma de abrangência, sem o descarte, ainda, do cuidado pormenorizado das modalidades previstas pela atual Constituição brasileira. Derradeiramente, são tratados aspectos envolvendo a relação lógica entre o benefício auferido pelas entidades titulares do direito e a devolutiva empregada por essas em favor da sociedade, visto ser irrefutável que incompetência tributária sobre a atividade de tais instituições sobrecarrega os demais contribuintes em carga além da que deveria ser suportada, o que de fato só deve ser aceito no contexto de relevância social e/ou ausência de capacidade contributiva, depreendendo-se da presente pesquisa que, a contar das simulações aqui propostas, identifica-se nítido desequilíbrio na sobredita relação, razão pela qual sustenta-se a necessidade de reorganização da legislação reguladora a fim de que haja o sustento da manutenção da imunidade tributária às referidas entidades, sendo o contrário inadmissível na atual ótica jurídica e social.

Palavras-chave: Direito tributário. Sistema constitucional tributário. Imunidade tributária. Imunidade tributária das entidades educacionais. Filantropia.

ABSTRACT

The following research is centered around a careful critical analysis pertaining to the tributary immunity established in the national judicial legislation, notably among those destined towards the philanthropic, non-for-profit educational establishments, acting with the purpose of observing its development and constitution whilst aiming to identify if its development remains aligned with the social and judicial purposes which motivated them to begin with. Hence, we begin with a taxation historical outline, including the first manifestations of tributary immunity, thus allowing us to identify the reasons and adaptations to the current line of thought, where its acceptance must, compulsorily, relate to the access of its rights and warranties, thus acting in favor of the ensued absence of taxation capabilities related to its social relevance. Therefore we conclude with the analysis of the pertaining constitutional benefit within the tributary constitutional plan, ranging from, observations drawn from its judicial nature to the contemplation of the scope of its attributes, yet without doing away, albeit covering, in smaller scale, its modalities within the current Brazilian Constitution. In its latter sections, this study covers specific aspects of the logic between benefits accreted by the main entities of law, and what the benefited institutions give in return in favor of society at large, as it is irrefutable that, the tax exemption attributed to these institutions carries within it an increase in taxation to others many times doing so excessively, which should only be accepted within the limits measured by the benefits that such organization would bring to society and or due to the inability to carry regular taxation. This research concludes drawing upon simulations and research, that there is clear discrepancy in the relationship afore mentioned whereas the need for taxation regulation reform and reorganization becomes evident so that the system can continue to honor the taxation benefit to the organizations referred to, while the opposite seems inadmissible viewing from the current judicial and social standpoint.

Keywords: Taxation law, Constitutional tax system, Tax immunity. Tax Immunity in Educational Institutions. Philanthropy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 NOTAÇÕES HISTÓRICAS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	7
1.1 BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO.....	12
1.1.1 Tributação e Direitos Fundamentais	15
1.2 ASPECTOS ATUAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	20
1.2.1 Precedentes históricos das exonerações tributárias	20
1.3 TRAÇOS HISTÓRICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL	25
1.3.1 Constituição de 1824	26
1.3.2 Constituição de 1891	27
1.3.3 Constituição de 1934	28
1.3.4 Constituição de 1937	29
1.3.5 Constituição de 1946	30
1.3.6 Constituição de 1967	32
1.3.7 Constituição de 1988	34
2 CONCEPÇÕES TEORÉTICAS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	36
2.1 ENQUADRAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO PLANO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO	36
2.1.1 O Conceito de Direito Tributário e sua Interdisciplinaridade	36
2.1.2 Objeto do Direito Tributário	38
2.1.3 Sistema Constitucional Tributário	40
2.2 CONCEPÇÕES TEORÉTICAS DA NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL – LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR X INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	60
2.2.1 Definições doutrinárias acerca da natureza jurídica da imunidade tributária	61
2.3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1998	67
2.3.1 Distinção entre imunidade e isenção	67
2.3.2 Traços gerais da imunidade tributária na Constituição de 1988	68
2.3.3 Hipóteses de imunidade específica	93
3 ANÁLISE CRÍTICA DA RELAÇÃO LÓGICA ENTRE O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO E O BENEFÍCIO AUFERIDO E EMPREENDIDO	98
3.1. FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO	98
3.1.1 Requisitos legais	101
3.1.2 Efeitos jurídicos da norma imunizante	117

CONSIDERAÇÕES FINAIS	135
REFERÊNCIAS	140

INTRODUÇÃO

Cuida-se de dissertação proposta como requisito para conclusão do programa de mestrado em Direito Político e Econômico da Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo – SP, a qual se insere no campo das imunidades tributárias, mais detidamente no que se refere às conferidas às entidades educacionais beneficentes e sem fins lucrativos, abordando justamente uma análise crítica quanto a sua constituição e desenvolvimento dentro do ordenamento jurídico brasileiro, a fim de se verificar se o formato pelo qual está se desenvolve atualmente encontra guarida no anseio dos propósitos sociais e jurídicos a que se destina.

Noutras palavras, o que se pretende por meio da presente pesquisa é justamente tecer análise contraprestacional da benesse constitucional auferida pelas entidades enquadradas como beneficentes, partindo justamente da premissa que a exoneração proposta é certamente suportada pelo restante dos contribuintes de maneira excedente, razão pela qual urge como necessária a verificação do atendimento de devolutivas satisfatórias e equivalentes ao esforço demandado por toda a sociedade em favor de tais entidades.

Diante de tudo quanto fora apresentado acima, desponta como Dúvida Metodológica Genuína do presente trabalho a aferição se os benefícios da imunidade tributária conferida às entidades educacionais são correspondidos em benefícios de igual proporção à sociedade, seja em aspectos técnicos ou financeiros, restando ainda de forma mais específica inquietações referentes a indagar se a imunidade tributária, conferida às aludidas entidades, atua como instrumento de fomento à cidadania, próprio de Estados Democráticos, bem como se a imunidade tributária conferidas às entidades educacionais se refere apenas a impostos ou também destina-se aos demais tributos.

Balizado pela noção de Estado Democrático de Direito, e a se considerar as premissas delineadas na apresentação do tema, tem-se que o trabalho em proposição encontra-se perfeitamente inserido na linha de pesquisa “*Limitações ao Poder Econômico*”, uma vez que busca compreender o instituto das normas imunizantes como elemento de refreio ao poder econômico, sem o descarte, porém, de igualmente poder ser enquadrado sob a égide da linha de pesquisa “*Cidadania Modelando o Estado*”, posto ser a imunidade tributária um instrumento de refreio à

pretensão da exação fiscal do Estado e, por consequência, provoca-lhe sua modelação a tal efeito.

É de especial relevo a justificativa social em torno do seu desenvolvimento, em especial diante do hodierno cenário econômico brasileiro no qual o Estado busca, por meio de atuações no campo da tributação, formas de elevação da arrecadação com fito a aumentar seu poderio frente aos desafios vislumbrados.

Nesse sentido, se destaca ainda mais, o papel do presente estudo, atuando na análise crítica das imunidades conferidas às entidades educacionais a fim de se identificar se há potenciais áreas disponíveis à tributação ou, se em verdade, estas atuam de maneira cooperativa com o Estado, entregando-lhe benefícios em proporções equivalentes aos auferidos.

É por essa razão que se justifica como relevante o estudo do tema ora proposto, pois atinge guarida tanto no aspecto acadêmico, haja vista os elementos legais a ele relacionados, mas também se mostra igualmente relevante socialmente, pois discute e analisa temas estritamente relacionados ao sentir social, objetivando-se por meio da presente pesquisa a compreensão da abrangência e correspondência dos benefícios conferidos pela imunidade tributária às entidades educacionais sem fins lucrativos frente às sobreditas devolutivas sociais.

Destacam-se ainda como objetivos perseguidos pela presente pesquisa a análise dos traços históricos da tributação e das imunidades tributárias; a compreensão do Sistema Tributário Nacional a fim de verificar o enquadramento das imunidades tributárias no âmbito de sua estrutura; a promoção do estudo doutrinário e jurisprudencial das hipóteses de imunidade tributária na Constituição de 1988 a fim de se analisar se a sua abrangência destina-se exclusivamente a impostos; sem o descarte, ainda, a pesquisa pormenorizada da imunidade tributária conferida às entidades educacionais, bem como das regras de enquadramento estatuídas pela legislação infraconstitucional, possibilitando, assim, realizar o levantamento de dados financeiros publicados (balanços, auditorias e dados dos governos federais, estaduais e municipais) que asseguraram a aferição do montante representado pela renúncia fiscal sob o intuito de se observar se tal quantia é equivalente com as exigências impostas pela Lei n. 12.101/2009.

A presente dissertação repousa sua linha de conduta na análise bibliográfica pertinente ao tema, como principal característica, sendo suportada tanto pelo rol de títulos doutrinários nacionais, quanto pelo fomento e pesquisa jurisprudencial e de

dados financeiros publicados em diários oficiais, estando dividida, além das notas introdutórias e das derradeiras conclusões, em três capítulos que representam as premissas sobre qual repousa o trabalho em análise.

O primeiro capítulo traz como cerne a análise histórica da imunidade tributária, entendendo ser tal aspecto indispensável à concepção dos contornos atuais, cuidando-se de tratar brevemente do esboço histórico da tributação e identificando as primeiras ocorrências relacionadas aos anseios expansionistas sendo, posteriormente alcançadas hipóteses exacerbadas, como se viu em Roma, não guardando qualquer consideração aos desejos sociais.

Buscou-se também apresentar a evolução da atividade estatal da tributação, no momento em que passou a ser considerada a partir do respeito aos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos. Cenário que possibilitou a análise mais detida das primeiras ocorrências das normas imunizantes, anteriormente destinadas apenas aos aspectos religiosos e posteriormente endereçadas também aos membros das altas classes sociais, mas enfim enquadrada dentro de preceitos relacionados à capacidade contributiva e relevância social.

Tratou-se ainda no capítulo inicial, da evolução histórica das normas imunizantes no Brasil, dispensando análise desde a Constituição Imperial até a chamada Constituição Cidadã, consignando-se o acompanhamento da evolução social experimentada pelo país também no campo da tributação.

Superada a análise histórica, que possibilita a melhor compreensão dos traços atuais, o segundo capítulo destina-se a tratar das concepções teóricas da imunidade tributária. Passou-se inicialmente a demonstrar o enquadramento da imunidade tributária dentro do Sistema Constitucional Tributário, sendo tratadas nas primeiras linhas do capítulo a conceituação e interdisciplinaridade do Direito Tributário, demonstrando, com isso, que o Sistema Tributário Nacional não é autônomo e independente, sendo sua divisão compreendida apenas por aspectos didáticos, mas representada pela correlação com demais ramos do Direito.

Assim, destina-se parte do capítulo a tratar da divergência doutrinária acerca da sua natureza jurídica, mais especificamente da limitação ao poder de tributar ou incompetência tributária, o que possibilitou apresentar entendimento que acompanha a teoria moderna, adotada pela doutrina que entende haver expressa incompetência tributária.

Prosseguiu-se então, na parte final do capítulo, apresentando de maneira pormenorizada a imunidade tributária no âmbito da Constituição de 1988, cuidando-se de estabelecer a distinção entre isenção e imunidade, possibilitando, a partir de então, cuidar das hipóteses de imunidade tributária na Carta de 88, dividindo-as em genéricas, as quais se encontram definidas no bojo do inciso VI do artigo 150 e são assim definidas por ocasião de sua abrangência ser dirigida a todas as pessoas políticas e a quaisquer tributos que recaiam sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados à consecução das atividades dos seus beneficiários; e específicas, que são dirigidas não só a impostos, mas também a taxas e contribuições, como se identifica pelo §7º do artigo 195 e do §5º do artigo 184 da Constituição, sendo este, aliás, o fundamento sobre o qual repousa entendimento de as imunidades genéricas também deve afluir seus efeitos sobre os demais tributos, não somente a impostos, como detalhadamente tratou-se ali.

Derradeiramente se alcançou o terceiro e último capítulo da presente dissertação, que se destina a tecer análise crítica da relação lógica entre o não pagamento do tributo e o benefício auferido e empreendido pelas entidades educacionais sem fins lucrativos.

Noutras palavras, o que se pretende a partir da premissa de que a benesse constitucional sobrecarrega os demais contribuintes em quantia excedente, é analisar se há correspondência social que justifique a manutenção da norma imunizante.

Assim, transpostas as concepções teóricas hábeis a viabilizar a melhor compreensão do que se propõe no presente capítulo, tratou-se em suas linhas iniciais, de maneira mais detida, dos traços da imunidade tributária destinada às entidades educacionais, partindo desde o plano constitucional até seus fundamentos axiológicos.

A *posteriori* são apresentados dados extraídos de entidades educacionais que tenham sido publicados pelos diversos meios disponíveis, que possibilitaram a apuração de elementos financeiros capazes de demonstrar o fluxo representado pela exoneração fiscal sob exame, tornando possível a comparação e análise frente aos requisitos firmados pela Lei n. 12.101/2009, a qual define pressupostos de atendimento para as entidades que pretendem se enquadrar como beneficentes.

Traçados tais dados e informações, caminhou-se para as notas conclusivas, as quais permitiram identificar se há ou não justificativa jurídica e social para a manutenção da imunidade tributária em tela nos termos como se propõe atualmente.

1 NOTAÇÕES HISTÓRICAS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Indissociável do objeto da presente pesquisa é a análise, ainda que breve, dos traços históricos que possibilitaram a concepção hodierna do tema ora proposto, ainda mais a se considerar que as exonerações, a rigor, não foram previstas pelos iniciais sistemas jurídico-fiscais, demonstrando, com isso, a precedência e relevância das tratativas históricas sobre a temática, o que por certo possibilitará uma maior compreensão da problemática em discussão.

1.1 BREVE ESCORÇO HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO

A par das definições trazidas pelo Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa¹, o termo tributo deriva do latim *tribos* (da tribo), *tributum* e *tributus*, e carrega consigo o significado de ser “*aquilo que se concede ou que se sofre, por razões morais, dever, necessidade etc*”, podendo também ser considerado como “*ato público como mostra de admiração e respeito por alguém, homenagem*” e, por fim, igualmente definido como “*tributo, imposto, contribuição*”.

Silvio Meira² destaca, porém, que o termo *tributum* é que se relaciona com o atual conceito de tributação, uma vez que traz como significado inicial a repartição existente entre tribos ocorrida nos primórdios da sociedade humana, sendo, posteriormente, dilatado para o conceito de tributação em sentido geral, como se vislumbra nos moldes atuais. Destaca ainda o mencionado autor que a exação fiscal além da incumbência de prover fundos ao Estado a fim de que cumprir os propósitos dispostos à época, sempre desempenhou o papel de distinção entre pessoas e atividades, exonerando certas pessoas e/ou atividades da sua incidência, conforme será tratado a seguir.

Verifica-se então, que o surgimento do tributo é quase que simultâneo ao da sociedade organizada, porquanto se encontram relatos da sua existência desde o início da história humana. Originalmente os tributos não constituíam exigências de caráter permanente, mas sua instituição sempre se encontrava relacionada com algum propósito específico, em especial as guerras com anseios expansionistas, servindo assim de motivação à sociedade local.

¹ Cf. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*, 1. ed., Rio de Janeiro: Objetiva, p. 2.765.

² MEIRA, Silvio. *Direito Tributário Romano*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p.6.

Destaca Regina Helena Costa³ que as primeiras manifestações tributárias não possuíram o condão compulsório e permanente, sendo de caráter voluntário e em formas de presentes aos líderes tribais como retribuição aos préstimos à comunidade local. Contudo, sua obrigatoriedade passou a ser registrada quando os vencidos nas guerras foram obrigados a entregar seus bens aos vencedores, dando início à cobrança compulsória de parte da produção dos súditos, pelos chefes de Estado.

Iniciada a cobrança compulsória dos tributos e, por conseguinte, ocorrendo a mutação do seu sentido dada a constatação de que esta passou a constituir sinônimo de poder, a evolução histórica sobre a temática remete, indispensavelmente, à Roma, onde a tributação passou a conter curiosas incidências, tais como sobre as janelas, o ar, as portas e colunas, as telhas, as chaminés e fumaças e até sobre as latrinas e mictórios⁴, dando azo, inclusive, à expressão *pecunia non olet*.

Relembra Roque Antonio Carrazza⁵ que a tributação passou a ganhar contornos de tirania, posto que o monarca criava tributos pelos quais os súditos obrigatoriamente deveriam suportar, seguindo-se mesmo após o término do feudalismo, quando a tributação passou a depender da aprovação dos Conselhos do Reino ou das Assembleias Populares.

Dando seguimento a análise do esboço histórico em torno da tributação, tem-se que na Inglaterra, à época da Idade Média, os tributos passaram também a atingir comércio alfandegário, os quais eram denominados como “costumes”, expressando a tradição da coroa em exigir o pagamento sobre os que enviavam mercadorias ao exterior, seja por mar ou por terra, sendo esta, inclusive, a razão da conservação até os presentes dias do termo *customs* para os impostos alfandegários⁶.

É sob tal contexto que se dão as primeiras insurgências quanto a instituição e cobrança de impostos, dada a elevada carga imposta sobre os cidadãos, sem que esses, por sua vez, obtivessem as contraprestações necessárias⁷, ensejando com

³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 7.

⁴ MEIRA, op. cit., pp.35-36.

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 208.

⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1987, p.256.

⁷ Vale realçarmos que a compreensão da tributação como forma de prover ao Estado meios para o fomento à cidadania remonta a era moderna, mais especificamente após a concepção do Estado

isso protestos em meados do século XI, dos quais destacam-se os ocorridos na Inglaterra, mais detidamente o que fora realizado por Lady Godiva que, nua, fez um passeio a cavalo pelas ruas da cidade para protestar contra os tributos que seu marido, Leofric III, Conde de Mercia, havia imposto aos residentes de Coventry⁸.

Igualmente emblemático, foi o movimento motivado pela revolta dos barões ingleses contra João Sem-Terra, que resultou na Magna Carta de 1.215, na qual restou consignado o princípio “*no taxation without representation*”, fixando-se que nenhum tributo poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo nas hipóteses de resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha.

Transpostos mais de setecentos anos desde as primeiras insurgências, alinhando-se a era moderna, no século XVIII as sociedades já possuíam conceitos concretos de que a tributação deveria respeitar a capacidade contributiva dos cidadãos, sob pena da incidência de revoluções sociais contra os sistemas impositivos. Exemplo disso foi a *Boston Tea Party* (1773) que abrigou a revolta do povo inglês contra a tributação das importações efetuadas pelas Colônias, sendo este um relevante precedente a culminar na Independência Americana, e que ecoa até hoje como precedente histórico à formação dos sistemas tributários formados nos tempos atuais.

Ainda sob a esteira da formação histórica da tributação, destaca-se a Revolução Francesa (1789), que ostentou como uma, de suas diversas causas, a precária situação sustentada pelo governo de Luís XVI, que exigia exacerbada carga tributária do povo francês.

Diversos foram os movimentos que influenciaram na concepção atual do sistema tributário, não descartando-se, para tal fim, a análise das revoluções e conflitos motivados pela tributação excessiva ocorridos no Brasil, dos quais relacionamos a *Inconfidência Mineira* (1788-1792), oriunda da opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da derrama, mediante a qual o Rei de Portugal exigia vinte por cento de todo o metal extraído no Brasil, destacando-se a sonegação oportunizada por meio da utilização de imagens sacras

Social de Direito, sendo que em período anterior, a tributação teve papel meramente arrecadatário, sem qualquer comprometimento estatal com o bem-estar social.

⁸ COSTA, op. cit., p.8.

utilizadas para esconder o metal precioso, o que posteriormente restou conhecido como os “santos do pau oco”.

Outro movimento histórico que muito influenciou a formação, não só do federalismo brasileiro, mas também do seu sistema tributário, foi a *Revolução Farroupilha (1835-1845)* ocorrida no Rio Grande do Sul, que encontrou guarida nas insurgências políticas e econômicas da então Província de São Pedro do Rio Grande, que exigia para si a implantação de um regime tributário diferido para os produtos ali produzidos, tendo em vista a alta carga tributária que recaía sobre esses, o que lhes possibilitaria a concorrência no mercado externo.

Somente após o surgimento da noção moderna do Estado de Direito que começaram a ser garantidos efetivamente os direitos dos contribuintes, passando o poder de tributar estatal a sofrer limitações, como aquela exercida pelo princípio da legalidade.

Muitos foram os movimentos e insurgências sociais que franquearam a formação dos sistemas tributários nos moldes atuais, sendo possível, inclusive, sistematizar tal evolução em cinco distintas fases, quais sejam: 1) *fase parasitária*, em que há a extorsão exercida contra os povos vencidos nas guerras; 2) *fase dominial*, quando ocorre a exploração do patrimônio público; 3) *fase regaliana*, que representa as cobranças de direitos reais ou realengos, como pedágio, etc.; 4) *fase tributária propriamente dita*; e 5) *fase social*, quando a tributação assume papel extrafiscal sociopolítica⁹, ponto esse que será tratado nas linhas a seguir de maneira pormenorizada.

1.1.1 Tributação e Direitos Fundamentais

Discorrido breve esboço histórico atinente à gênese da tributação, de plano se verificou que a respectiva atividade estatal, desde o seu início, fora alvo de constantes insurgências sociais, razão pela qual o Estado, tão logo se concebeu a noção do Estado de Direito, ao adotar a sistemática da atividade tributária, passou a definir contrapesos capazes a evitar violações dos seus preceitos instituidores, o que não se deu de forma despropositada, mas por decorrência das constantes manifestações sociais na defesa dos direitos fundamentais.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997., pp. 115-116.

Entende-se, portanto, que no contexto social deve haver harmoniosa relação entre a tributação e os direitos fundamentais, não só pelos preceitos constitucionais que fundamentam tal interação, mas, sobretudo, por ser fruto da manifesta vontade dos cidadãos que a esta se subjugam.

Nota-se ser este também o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁰, segundo o qual nas últimas décadas houve uma latente reaproximação dos direitos fundamentais com o pensamento jurídico ocidental sobre direitos humanos, abandonando com isso a linha positivista que imperou por quase um século, projetando, assim, sua influência também sobre a seara da tributação.

Assim, a tributação nos tempos atuais comporta próxima relação com elementos considerados fundamentais, os quais, dentro do vigente panorama, tornam-se instrumentos de validação do tributo, ainda mais ao considerarmos o palpante plano brasileiro, onde o texto constitucional estabelece as bases do sistema jurídico-tributário, o qual, por óbvio, não pode ignorar os preceitos fundamentais estatuídos em suas linhas iniciais.

No tocante ao sistema jurídico-tributário brasileiro, não obstante o fato de ser tratado de maneira pormenorizada adiante importa realçar para o presente fim notória influência do texto constitucional sob seus ditames, pois nele estão contidos todos os elementos de sua formação, tais como a definição de competências tributárias entre os entes públicos, os princípios norteadores, os modos de expressão do direito tributário, podendo, inclusive, ser classificado como direito tributário constitucional, tamanha a influência dos preceitos constitucionais sobre o sistema.

Entretanto, a despeito da estrita relação entre a Constituição e a exação fiscal, evidente é a sempre presente tensão existente entre a atividade tributária, isto é, a instituição, cobrança e fiscalização de tributos, e o exercício dos direitos fundamentais, pois se de um lado a exigência da arrecadação de tributos pode dificultar ou até inviabilizar o exercício de alguns direitos fundamentais, de outro, parece evidente que vários dos direitos assegurados no ordenamento jurídico dependem, para sua consecução, de recursos públicos oriundos da atividade tributária, estando, portanto, instalada a premente instabilidade entre os polos.

¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. As Imunidades Tributárias e os Direitos Humanos: Problemas de Legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 1ª edição. Saraiva, 2005.

Para harmonizar a mencionada tensão é imprescindível que a noção de cidadania e o papel do cidadão como contribuinte no contexto de um Estado Social de Direito esteja sempre em pauta nas intervenções estatais sobre o domínio econômico da sociedade, até como forma de atendimento ao comando de formação do Estado brasileiro, estabelecido no bojo do artigo 1º da Constituição da República¹¹.

Servindo ainda das lições de Regina Helena Costa¹² tem-se que o direito tributário está cada vez mais voltado a harmonizar a tensão incidente sobre a adequação da tributação ao exercício dos direitos fundamentais, justamente por entender-se como cada vez mais presente a visão humanista da tributação, que passa pela consideração dos direitos fundamentais no processo arrecadatório fiscal.

Acerca da referida visão humanista da tributação, é válido ressaltar que sua existência se sustenta justamente na concepção de que atividade arrecadatória estatal não deve levar em consideração apenas os aspectos fiscais de geração de recursos públicos por meio da transferência de ativos privados aos cofres governamentais, mas, outrossim, promover que se assegure o exercício de direitos públicos subjetivos, inerentes ao exercício da cidadania.

Sob tal seara é que se entende subsistir a estreita relação entre a tributação e os direitos fundamentais, justamente por conceber-se o conceito de que a finalidade suprema da tributação não se perfaz na mera arrecadação aos cofres públicos, mas deve representar uma arrecadação destinada a um propósito, qual seja a consecução dos objetivos fundamentais do Estado, possibilitando, com isso, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Consigne-se, ainda, que ao se relacionar tributação e direitos fundamentais, se realça a responsabilidade estatal sobre o procedimento fiscal arrecadatório, o qual deverá sempre levar em conta que os direitos fundamentais são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem. Estreitando ainda mais o raciocínio, é indissociável a relação entre tributação e cidadania, pois a condição de cidadão exige, como contrapartida, a de ser contribuinte, logo, a aptidão para contribuir com as despesas estatais representa o exercício da cidadania¹³, razão

¹¹ Cf. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos.

¹² COSTA, op. cit., p.5

¹³ Ibidem.

pela qual deve se levar a efeito todas as condições franqueadas à cidadania, mais notadamente o respeito aos direitos fundamentais.

Seguindo, tem-se que a tributação, representada pelo poder de tributar, não é absoluta, pois se encontra submetida a refreios instituídos normativamente, amoldando-o em conformidade com a carga valorativa insculpida pela Constituição, devendo assim, ocorrer de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes.

Nesse mesmo sentido é o ensinamento de Roque Antonio Carrazza¹⁴, que assevera:

De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] Cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso país, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações.

Ora, diante de tal quadro assevera-se então, não haver plena autonomia estatal no tocante a exação fiscal, posto que esta sempre estará submetida às normas constitucionais que atuam para fins de se evitar arbitrariedades por parte deste, contudo, interessante é analisar que muito embora a atividade estatal esteja subordinada às condicionantes acima descritas, sempre haverá afronta a pelo menos dois preceitos fundamentais inerentes à liberdade, quais sejam, o direito à propriedade privada; e o direito de liberdade.

Esse também é o entendimento de James M. Buchanan¹⁵, que ao vincular as limitações constitucionais aos direitos fundamentais, observa que o tributo necessariamente implica na perda de uma parcela da liberdade.

Sobre o primeiro, Roque Antonio Carrazza¹⁶, explica que a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II da CF), pois o direito à propriedade é alcançado direta e imediatamente pela tributação, uma vez que o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação

¹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.435.

¹⁵ BUCHANAN, James M. *The limits of liberty*. Chicago: Chicago, The University of Chicago Press, 1975. p. 112.

¹⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 360.

necessariamente na redução do patrimônio do sujeito passivo, cabendo apenas a ressalva de que tal redução não pode assumir o papel de confisco, posto ser este o limite expressamente estatuído pelo texto constitucional.

Por tal razão que Regina Helena Costa¹⁷ destaca que da mesma forma com que a função social limita os efeitos da propriedade, por traduzir-se em condição para o seu legítimo exercício, o tributo também limita a fruição dos efeitos da propriedade privada, uma vez que se revela atingida pelos efeitos da atividade fiscal do Estado.

Ao tratar-se acerca do direito de liberdade, aqui considerado em sua acepção genérica, este é alcançado pela tributação quando a sua exigência implica na indução comportamental dos cidadãos, hipótese na qual assume o papel de inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas¹⁸.

Essa é a hipótese verificada pela majoração ou redução das alíquotas de determinados tributos que têm como motivação o estímulo ou o desestímulo de práticas já adotadas socialmente, e que por preceitos inerentes à supremacia do interesse público devam ser incentivadas ou desincentivadas, tal qual como se vislumbrou no Brasil com o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF incidente sobre gastos no exterior.

Vê-se, portanto, que não obstante a adequação da atividade estatal aos arcos provocados pelos sistemas jurídicos tendentes a garantir o atendimento dos preceitos fundamentais dos cidadãos, a tributação ainda toca pelo menos dois dos direitos resguardados, no entanto, mesmo sobre esses o Direito age para evitar que ultrapassem seus limites legais.

Caminhando à conclusão, vislumbra-se que a tributação encontra-se hoje amoldada pelo respeito e atendimento aos preceitos fundamentais que, muito embora possam ser considerados inerentes à sociedade humana (corrente naturalista), passaram a destacar-se em razão do positivismo que influenciou sua instituição, servindo não apenas para fins meramente arrecadatórios, mas, sobretudo, como forma de viabilização e fomento da cidadania, termo central do Estado Social de Direito.

¹⁷ COSTA, op. cit., p. 6.

¹⁸ Idem, p.7.

Oportuna é a lição deixada por K. Tipke, que tratando sobre a prevalência dos direitos fundamentais sobre a atividade estatal de tributação, afirma: “quem se ocupa da ética fiscal deve também se inteirar da ética dos direitos fundamentais positivados, especialmente da regra da igualdade e do princípio do Estado Social”¹⁹.

Vencida a etapa inaugural da pesquisa, com assimilação de elementos históricos e conceituais, seguidos da relação destes com a noção de cidadania, que encontra-se atrelada ao exercício dos direitos e garantias fundamentais, restam emolduradas as reflexões basilares relativas ao tema sob análise do presente trabalho.

1.2 ASPECTOS ATUAIS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

A compreensão da imunidade tributária no contexto moderno importa na indispensável análise dos precedentes históricos de exonerações tributárias, que certamente influenciaram a sua concepção para os dias atuais.

1.2.1 Precedentes históricos das exonerações tributárias

Consoante já restou firmado no relato anterior, a atividade estatal de tributar é uma das mais antigas práticas da sociedade humana, e nem sempre teve relações diretas e propositais com o respeito e fomento à cidadania, servindo, inicialmente como fonte exclusiva de arrecadação para fins não necessariamente sociais. De igual forma, as exonerações sempre acompanharam a exação fiscal, no entanto, a sua ocorrência nem sempre levaram em conta os aspectos estruturais que se utilizam hodiernamente, como a ausência de capacidade contributiva ou relevante desempenho social por parte dos seus beneficiários.

Ensina Bernardo Ribeiro de Moraes²⁰ que desde o Império Romano as exonerações fiscais estiveram presentes nos sistemas jurídico-tributários. No caso específico de Roma, eram denominadas como *immunitas*, atingindo certas pessoas ou situações, que por preencherem certas condições, não se encontravam

¹⁹ Die Steuerrechtsordnung. Köln: Otto Schmidt, 1993. v. 1, p. IX *apud* TORRES, Ricardo Lobo. As Imunidades Tributárias e os Direitos Humanos: Problemas de Legitimação. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 1ª edição. Saraiva, 2005.

²⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, v. 34, p. 19-40, 1998.

obrigadas ao pagamento dos tributos. A molde disso tem-se o caso das isenções de tributos para os fundos que destinassem suas rendas aos cultos dos deuses.

Acrescente-se, ainda, quanto ao exemplo extraído do Império Romano, que ao contrário do que vislumbrado nos exageros que tocavam a incidência da tributação (ar, janelas e latrinas), no caso das *immunitas*, muitas se repetiram ao longo das diversas sociedades que sucederam o império, inclusive sendo possível sua identificação no Brasil, como é o caso das imunidades destinadas aos bens públicos e aos templos religiosos²¹.

Vicente Arangio-Ruiz²² traz ainda exemplos advindos da Índia, onde já se levavam em conta aspectos inerentes à capacidade contributiva, visto que o Código de Manu outorgava exonerações a pessoas com determinadas condições físicas que inviabilizam a capacidade laboral destes, como cegos, paralíticos, idosos, aqui compreendidos os com mais de setenta anos de idade, e os com algum tipo de deficiência cognitiva.

Contrariamente ao exemplo indiano trazido acima, onde a capacidade contributiva dos contribuintes era posta em pauta para fins de definição quanto a exoneração fiscal, na Idade Média os exageros também atingiram tais meandros, posto que como se não bastassem os exageros aplicados quanto a cobrança dos impostos, suas exonerações também não levavam em conta qualquer aspecto de capacidade, ou melhor, este era aplicado de maneira reversa, isto é, os mais ricos e, conseqüentemente, com mais capacidade contributiva, eram os contemplados pela imunidade tributária.

A mesma situação se verificou na França, em meados do século XVIII, e Regina Helena Costa²³ relata que o governo de então passou a tributar apenas os pobres, exonerando os ricos, da referida exação, bem como os membros do clero e da nobreza, que inadmitiam ser comparados com tais classes, motivo pelo qual também não recaiam sobre eles tais cobranças. Este, aliás, foi um fator preponderante na revolta que deu azo à Revolução Francesa.

Diversas foram as hipóteses criadas pelos sistemas tributários antigos a fim de prover, aos que por eles interessassem, meios de fuga à exação fiscal, contudo, tais exceções sempre tiveram em conta princípios que, à época, eram relevantes ao

²¹ MEIRA, op. cit., p. 3.

²² RUIZ, Vicente Arangio *apud* COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atua. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 26.

²³ *Idem*, p. 27.

sentir social. Logo, é fácil concluirmos que a par da visão naturalista do sistema, as imunidades precedem a tributação, posto que têm raízes firmadas em preceitos norteadores daquela determinada sociedade.

Outro não é o entendimento de Carlos da Rocha Guimarães²⁴, para quem as exonerações tributárias pertencem a concepção estrutural dos respectivos sistemas jurídicos, tanto que, não obstante haver ou não a previsão constitucional para isso, sua consideração tácita caminha em paridade com o próprio surgimento do sistema jurídico em questão, uma vez que se fundamentam sobre os mesmos traços balizadores.

Por tal razão que o Liberalismo trouxe equidade a essa relação nem sempre igualitária, como destacado acima, quando as exonerações contemplavam castas sociais em detrimento da observância da capacidade contributiva, tornando as exonerações fiscais instrumentos não mais para concessão de privilégios, mas sim com fito de garantir o respeito e preservação de determinadas atividades com relevante papel social.

Roque Antonio Carrazza²⁵ roborava no mesmo sentido ao afirmar que as regras exonerativas refletem questões de ordem pública e de interesse social relevante àquele Estado, assim, apontam limites impostos pelas próprias exigências sociais.

Vê-se, portanto, que o caminho histórico das exonerações fiscais fora percorrido por certos fundamentos pelos quais, atualmente, se refuta sua aplicabilidade de maneira absoluta, no entanto, é de ressaltar que a essência do que se aplica atualmente fora também estabelecida pelos traços passados, possibilitando-nos, desta forma, compreender com melhor exatidão o instituto nos dias de hoje.

A concepção contemporânea de imunidade tributária tem como base o constitucionalismo norte-americano, o qual, após o emblemático caso *McCulloch vs. Maryland*, cristalizou em seu ordenamento a ideia do que utilizamos hoje como forma de intributabilidade.

No tocante ao célebre caso acima mencionado, temos que em 1791 se estendeu a polêmica em relação a disputa entre o Secretário de Estado dos Estados Unidos da América, Alexander Hamilton, que propunha ao Congresso estadunidense

²⁴ GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Contribuições paraíscas: natureza e eficácia.*, 2ª ed. São Paulo, 1977, p. 109. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 2).

²⁵ CARRAZZA, Op. cit., p. 596.

a criação do *Bank of the United States* sob o fito de servir como regulador, tal qual se vislumbra na figura do Banco Central. De outro giro, o Secretário de Estado, Thomas Jefferson era opositor a referida proposta, tendo como fundamento a inexistência de qualquer precedente constitucional que autorizasse o Congresso à realização de tal tarefa. Por sua vez, Hamilton contra-argumentou alegando que a competência do Congresso se estendia sobre todas as outras pelas quais o próprio texto constitucional não lhe vedou, havendo, portanto, razão jurídica que sustentasse tal pedido²⁶.

Criada a instituição financeira, foi-lhe outorgada uma carta-patente²⁷ com vigência de vinte anos, expirando em 1811, contudo, com o despertar da guerra em 1812²⁸, o então presidente dos Estados Unidos da América, James Madison²⁹ utilizou-se dos serviços do referido banco como Banco Central, motivo que ensejou o Congresso americano autorizar, em 1816, a criação de uma filial do *Bank of the United States*, passando este então a possuir diversas outras filiais nos demais Estados-membros.

Insurgentes contra as propostas austeras de política fiscal e econômica imposta pelo BUS, diversos Estados-membros passaram então a estimular que os seus legislativos restringissem as atividades do *Bank of the United States*, tal qual Maryland, que impôs taxas e tributos sobre as operações financeiras praticadas pela referida instituição financeira. Contudo, John McCulloch, então gerente da filial de Baltimore do BUS, se recusou a proceder ao pagamento da aludida tributação por compreender ser inconstitucional tal cobrança, tendo o caso sido então remetido ao judiciário, que sob a maestria do Juiz Marshall³⁰, reconheceu não só a constitucionalidade do *Bank of the United States*, como também manteve a

²⁶ Alexander Hamilton já advertia que sem as limitações constitucionais, entendidas como exceções à autoridade legislativa, toda reserva de privilégios e direitos particulares seria reduzida a nada (TORRES, 2005, p. 322).

²⁷ Carta-Patente é o instrumento utilizado por determinada pessoa política que autoriza instituição financeira a exercer as suas atividades no território que lhe é conferido. Tal documento é indispensável ao funcionamento de bancos e deve ser publicado em Diário Oficial do ente público que lhe autorizou o exercício das suas atividades.

²⁸ A Guerra de 1812 foi travada entre os Estados Unidos da América e o Reino Unido e suas colônias, tais como Canada Superior, Canada Inferior, Nova Escócia, e teve por propósito interesses expansionistas dos americanos.

²⁹ James Madison, Jr. foi um advogado e político estadunidense. Foi o quarto Presidente dos Estados Unidos, entre 1809 e 1817

³⁰ John Marshall, foi o quarto *Chief of Justice* dos Estados Unidos da América, presidindo a Suprema Corte dos Estados Unidos da América de 4 de fevereiro de 1801 a 6 de julho de 1835, quando morreu, e nessa função se tornou o principal fundador do direito constitucional americano e consolidou o poder de revisão do judiciário.

interpretação ampla dos poderes do Governo Central sob a Constituição, que tendo como propósito ser concisa quanto aos seus termos, não faz qualquer previsão no que tange às imunidades fiscais, tendo recaído sobre a Suprema Corte a árdua tarefa de estender seus efeitos.

Registre-se, ainda, a emblemática assertiva proferida pelo Juiz Marshall, que ao discorrer sobre os fundamentos de sua decisão firmou que “o poder de tributar envolve o de destruir”, e a aptidão para destruir não deve ser controlada apenas pela confiança, mas pela representação, pela estrutura do governo e pela supremacia da Constituição, resultando na “isenção das ações e operações dos órgãos e instrumentalidades federais”³¹.

Assim, por meio deste *leading case* firmou-se o entendimento de haver intributabilidade entre o Governo Federal frente aos seus Estados-membros e assim sucessivamente, inspirando com isso o conceito atual sobre imunidade recíproca das pessoas políticas como veremos a diante.

Tecendo análise sobre o histórico julgamento acima mencionado, Roque Antonio Carrazza³² assenta os três tópicos que formaram as bases da teoria da imunidade recíproca americana e que até hoje influencia o mesmo comando constitucional brasileiro:

- I – a competência para tributar por meio de impostos envolve, eventualmente, a competência para destruir;
- II – não se deseja – e a própria Constituição não admite – nem que a União destrua os Estados-membros, nem que estes se destruam mutuamente ou à União; e
- III – destarte, nem a União pode exigir impostos dos Estados-membros, nem estes da União, ou uns dos outros.

Vê-se, portanto, forte orientação de tais comandos sobre o arquétipo brasileiro, sendo, inclusive, considerada a mais antiga exoneração constitucional tributária³³, estando presente desde a primeira constituição do Brasil, de 1891, mais

³¹ McCulloch vs. Maryland, 4 Wheat. 316 (1819).

³² CARRAZZA, op. cit., p. 603-604.

³³ COSTA, op. cit., p. 136.

precisamente no bojo do seu artigo 10³⁴, sendo igualmente replicada em todas as demais Constituições³⁵ que seguiram a regência do Estado brasileiro.

Tal influência tem propósito nas iniciativas de Rui Barbosa, que convidado a redigir o anteprojeto da Constituição de 1891, conhecida como a primeira constituição republicana, incluiu tal previsão sob a expressa influência americana, tendo, contudo, inovado quanto a previsibilidade expressa do texto constitucional quanto aos seus termos, visto que, conhecedor dos desdobres do caso *McCulloch vs. Maryland* já tratado acima, temia que em uma situação análoga, a Suprema Corte brasileira decidisse em sentido contrário ao que fora firmado pela Corte americana, motivo que incentivou a taxativa previsão pelo Texto Constitucional³⁶.

Podendo aqui ser também considerado o patrono das imunidades tributárias dentro do panorama constitucional brasileiro, Rui Barbosa³⁷ ainda destacou como influência que a exoneração constitucional tributária, serve como instrumento de liberdade para aquele bem e/ou pessoa beneficiado pela benesse constitucional, não existindo, sobre ela, o poder de taxar:

quando numa cláusula tributária, depois de se autorizar a tributação de certa e determinada matéria, se faz, a respeito de outra, a declaração de livre, evidentemente o intento do legislador é estabelecer nessa espécie de relação a imunidade absoluta ao imposto; liberdade, em tais casos, significa intributabilidade.

Resta, portanto, clara a influência que a evolução histórica da temática aqui proposta tem sobre a atual concepção do instituto estudado, servindo tal elemento como norteador das relações objetivas a que se pretende nesta pesquisa.

1.3 TRAÇOS HISTÓRICOS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Tratando ainda dos marcos históricos que possibilitaram a formação do instituto das imunidades tributárias dentro do panorama jurídico, tem-se como

³⁴ Art 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente.

³⁵ Constituição de 1934, artigo 17, X e parágrafo único; Constituição de 1937, artigo 32, “c”; Constituição de 1946, artigo 31, V e parágrafo único; Constituição de 1967, artigo 20, III, “a”; EC 1 de 1969, artigo 19, III, “a”.

³⁶ PIRES, Homero. *Anglo-american political influences on Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1949.

³⁷ PIRES, Homero. *Comentários à Constituição Federal brasileira. Coligados e ordenados por Homero Pires*. São Paulo: Saraiva, 1934. v. 1, p. 274.

indispensável a análise dos traços produzidos pela história brasileira quanto ao respectivo tema. Sob tal enfoque o retrospecto dos textos constitucionais já produzidos no Brasil se faz relevante ao nosso estudo, posto que refletem a construção do tema e a sua evolução frente aos desejos sociais ali representados.

1.3.1 Constituição de 1824

Passando à análise da primeira Constituição promulgada no Brasil, a de 1824, constituída ainda sob a égide imperial e no período pós-independência, raras eram as expressões constitucionais que se dedicavam a cuidar de matéria tributária, contudo, tal fato não significou a total ausência de considerações acerca de pontuais exonerações fiscais, inclusive havendo a transcrição dos primeiros traços de consideração à capacidade contributiva, indispensável também à concessão da benesse fiscal.

O inciso XV do artigo 179 da Constituição de 1824³⁸ cuidou de tratar de elementos associados à capacidade contributiva, consoante descrito acima, dispondo que as contribuições para as despesas do Estado deveriam considerar a proporção dos haveres de cada contribuinte, fixando, portanto, a proporcionalidade no tocante a exação fiscal. Não só por tal ponto, cuidou ainda o Texto Constitucional de 1824, no bojo do inciso XVI do já mencionado artigo 179, da revogação de todos os privilégios considerados não essenciais os quais fossem usufruídos por razão de cargos ou utilidade pública, o que por certo levou a cabo alguns benefícios, inclusive tributários, outorgados aos nobres, não obstante ainda ter se mantida a ressalva da essencialidade que eventualmente poderia ser considerada aos beneficiários dos referidos auxílios.

Encerrando as análises que recaem sobre o primeiro texto constitucional brasileiro, destaca-se ainda as exonerações fiscais quanto às taxas dedicadas ao socorro público (artigo 179, inciso XXXI), bem como quanto às taxas exigidas para a educação primária (artigo 179, inciso XXXII), demonstrando, com isso, o caráter social já desempenhado pelas primeiras imunidades tributárias conferidas em solo nacional.

³⁸ BRASIL. *Constituição do Império de 1824*, 2016.

Tem-se, portanto, nessas primeiras linhas aqui ressaltadas o processo embrionário das imunidades tributárias no Brasil, com previsão, mesmo que em menor relevo, desde o primeiro texto constitucional brasileiro.

1.3.2 Constituição de 1891

Chegado ao primeiro texto constitucional da era republicana do Brasil, o qual teve seu anteprojeto elaborado por Rui Barbosa que, conforme já mencionado anteriormente, fora fortemente influenciado pelas experiências vividas pelos Estados Unidos da América.

Nesse sentido, pela primeira vez no Brasil a Constituição passou a prever-se de maneira expressa a noção de intributabilidade de pessoas ou coisas, passando a contemplar modalidades que levassem em conta aspectos não só políticos, mas também econômicos, conforme se extrai da previsão contida no §2º do artigo 9º³⁹ da sobredita Constituição.

Outro ponto a ser destacado, ainda sob a reflexão de utilização da imunidade tributária para fins econômicos, se dá pela expressão do §1º do artigo 11 do respectivo Texto Constitucional, o qual previa a vedação aos Estados e à União de criação de “impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem”⁴⁰.

Mas as inovações frente à Constituição de 1824 não encerram por aí, tendo que, pela primeira vez se introduziu o conceito de imunidade recíproca entre a União e os Estados-membros, sendo Rui Barbosa fortemente influenciado pela resolução do caso *McCulloch vs. Maryland*, e optou por expressar de maneira positivada tal ressalva sob o receio que em uma situação análoga, a Suprema Corte brasileira decidisse de maneira diversa à norte-americana, como já pormenorizadamente tratamos anteriormente.

Assim, passou a prever o artigo 10 da Constituição de 1891 a proibição dos “Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”.

³⁹ § 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

⁴⁰ BRASIL. *Constituição Federal 1891*. Brasília: Planalto, 2016.

Aqui comporta ainda, um destaque quanto a abrangência da norma estabelecida, uma vez que a teor do que se extrai do texto constitucional verifica-se que não a conferição destes efeitos aos municípios, isso porque o modelo político adotado pela Carta de 1981 não contemplava os municípios como entes federativos, apenas como forma de organização regional, diversamente do que se vislumbra no cenário atual brasileiro.

Por fim, nota-se como última inovação, a vedação expressa ao Estado no que se refere o embaraço ao exercício dos cultos religiosos, aqui igualmente compreendida a noção primária da imunidade conferida às entidades religiosas (artigo 11, §2^o⁴¹), o que por certo merece destaque, ainda mais a se considerar que tal liberdade não encontrava guarida pelo Texto de 1824, o qual fixava a religião Católica Apostólica Romana como oficial do Estado, bem como proibia a manifestação pública de outras crenças religiosas (artigo 5^o)⁴².

Logo, é notória a evolução entre a Constituição de 1824 e a de 1891, sendo a última protagonista de diversas inovações no que toca a imunidade tributária, principalmente no tocante a sua forma expressa pelo texto constitucional, e também pelo caráter econômico também outorgado a esta.

1.3.3 Constituição de 1934

Marcada como consequência direta da Revolução de 1930, ocasionada pelo movimento paulista que marchou contra o golpe de estado que impossibilitou a posse de Júlio Prestes como presidente da República, a Constituição de 1934 pôs fim à chamada “velha república”, instituindo novos regimes que possibilitassem o enfrentamento da crise econômica que assolava os países mundialmente.

Assim o texto constitucional manteve em seu artigo 17, inciso VIII a intributabilidade dos templos religiosos inaugurada pela Constituição de 1891. De igual forma, não alterou a consagrada imunidade recíproca (artigo 17, inciso X) anteriormente fixada pela Constituição de 1891, sob a rubrica de Rui Barbosa, inovando, contudo, quanto a outros temas não abordados pelo texto anterior.

⁴¹ Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União: (...) 2^o) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

⁴² Art. 5. A Religião Catholica Apostolica Romana continuará a ser a Religião do Imperio. Todas as outras Religiões serão permitidas com seu culto domestico, ou particular em casas para isso destinadas, sem fóma alguma exterior do Templo.

Inicialmente merece realce a imunidade conferida ao imposto sobre a renda obtida pela forma cedular de imóveis (artigo 6º, “c”), inaugurando a exceção da exação fiscal sobre determinada circunstância, não sendo, contudo, a única previsão de imunidade com relação a renda, posto que o item 36 do artigo 113 do mesmo diploma legal previa a intributabilidade sobre todos os impostos que viessem a incidir diretamente sobre a profissão de jornalista, escritor e professor, em clara proposição ao fomento e proteção a atividades de extremo relevo social à sociedade da época.

Tem-se ainda, as exonerações previstas pelo artigo 17, do qual se extrai, outrossim, a vedação quanto a tributação dos combustíveis produzidos no País para motores de explosão (inciso VIII), em clara posição de fomento à indústria nacional, destacando-se também a vedação quanto a cobrança de impostos interestaduais, intermunicipais de viação ou de transporte, ou quaisquer tributos que, no território nacional, gravem ou perturbem a livre circulação de bens ou pessoas e dos veículos que os transportarem, depreendida do inciso IX do sobredito artigo.

Note, por fim, que a Constituição de 1934 inovou também no tocante ao regime político adotado, não havendo qualquer alteração quanto ao federalismo já praticado desde o Texto de 1891, no entanto, incluindo no rol de entes federados os municípios.

1.3.4 Constituição de 1937

Outorgada em 10 de novembro de 1937, a Constituição de 1937, também conhecida como Constituição Polaca, dada a grande influência do Texto Maior Polonês, representou também a instauração do Estado Novo⁴³, período pelo qual o então Presidente da República Getúlio Vargas implanta uma ditadura com vistas a proteger o país do comunismo e, assim, convalidar sua autoridade.

Acrescente-se também, ter sido a constituição com menor previsão de elementos relacionados a exoneração tributária, consignando tão somente no bojo da alínea “b” do seu artigo 32⁴⁴ a manutenção da proibição de embaraços aos cultos religiosos, tal qual previsto nos textos constitucionais anteriores.

⁴³ Estado Novo foi o nome adotado por Getúlio Vargas em clara referência ao movimento igualmente ocorrido em Portugal entre 1933 e 1974, o qual fora liderado por António de Oliveira Salazar.

⁴⁴ Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) b) estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos;

No que toca à imunidade recíproca inaugurada pelo Texto de 1891, sua inserção não ocorrera de forma originária, sendo admitida apenas após a Emenda Constitucional n. 9, a qual acrescentou como vedação à União e aos Estados a tributação de bens, rendas e serviços uns dos outros, conforme se verifica na alínea “c” do artigo 32.

Por fim, se destaca a aparente incongruência do Texto Constitucional no que toca à sua organização política e territorial, isso porque a teor do que se verifica do seu artigo 3º, tal organização se mantinha inalterada frente a Carta de 1934, contudo, o próprio texto que antecede tal assertiva não considera o município como parte integrante da federação:

Art 3º - O Brasil é um Estado federal, constituído pela união indissolúvel dos Estados, do Distrito Federal e dos Territórios. É mantida a sua atual divisão política e territorial.

No entanto, a aferição de manutenção da imunidade recíproca também quanto aos municípios se faz possível por meio da leitura sistematizada do texto constitucional, que no *caput* do já referido artigo 32 estende ao município os efeitos da benesse constitucional, extirpando, com isso, qualquer dúvida que pudesse recair sobre a matéria.

1.3.5 Constituição de 1946

Encerrado o período do Estado Novo seguido da conseqüente queda de Getúlio Vargas em outubro de 1945, surge então a Assembleia Nacional Constituinte a qual é eleita para elaboração de um novo texto constitucional capaz de traspasar os valores democráticos desejados pela sociedade brasileira.

Elaborada a Constituição de 1946, esta passou a vigor a partir de setembro daquele ano, estabelecendo novidades em comparação ao texto anterior, mais notoriamente no que tange a aplicação dos primeiros traços do princípio da seletividade em sede tributária, preconizando a desoneração de tributos que gravassem o consumo dos produtos entendidos como essenciais à vida (artigo 15, §1º)⁴⁵, resguardando, com isso, a intributabilidade sobre o mínimo indispensável⁴⁶.

⁴⁵ Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: § 1º - São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.

Entende-se como relevante, a ressalva de que tal exoneração fora classificada equivocadamente como isenção, sendo que por ocasião da sua matriz constitucional deveria ter sido enquadrada no rol de imunidades, como detalhadamente exporemos nos itens a seguir.

Outro ponto em que inovou o constituinte de 46 foi a previsão de imunidade outorgada em favor dos partidos políticos, instituições educacionais e de assistência social (artigo 31, V, “b”), bem como quanto ao papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros (artigo 31, V, “c), demonstrando mais uma vez o papel de fomento e proteção a determinados bens ou serviços tidos como indispensáveis ao sentir social, figurando também como norma de indução de comportamentos, notadamente no que se refere ao fomento a cultura e educação.

Imunidades outrora já outorgadas pelos textos anteriores foram mantidas, tais como a imunidade recíproca prevista pelo artigo 31, V, “a” e a imunidade quanto aos templos religiosos com previsão na alínea “b” do já descrito comando legal, sem o descarte da imunidade conferida pela Constituição de 1937 aos escritores, professores e jornalistas, a qual fora replicada no Texto de 1946 em seu artigo 203, tendo sido este limitado posteriormente pela Emenda Constitucional n. 9/1964 a qual excluiu do rol de imune os impostos gerais previstos no artigo 15, IV⁴⁷.

Acrescenta-se somente, que no tocante a imunidade recíproca o constituinte de 1946, mais uma vez inovou ao estender os seus efeitos ao patrimônio, rendas e serviços das pessoas políticas ali identificadas, ressalvando apenas que tributação dos serviços públicos desenvolvidos por tais entes estaria sujeita a supremacia do interesse comum (Parágrafo único, V do artigo 31), sendo por tal razão também estendida às autarquias.

A Constituição de 1946 estabeleceu ainda hipótese de imunidade tributária para os proprietários de imóveis que fossem desapropriados de seu imóvel para fins de reforma agrária, desonerando-os dos impostos federais, estaduais e municipais incidentes sobre a transferência da propriedade desapropriada. Tal comando

⁴⁶ Quanto ao papel das imunidades tributárias como instrumento de resguardo ao mínimo existencial vide TORRES, Ricardo Lobo. *As Imunidades Tributárias e os Direitos Humanos: Problemas de Legitimação*. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 1ª edição. Saraiva, 2005.

⁴⁷ Art. 203. Nenhum imposto gravará diretamente os direitos do autor, nem a remuneração de professores e jornalistas, excetuando-se da isenção os impostos gerais (art. 15, número IV).

também não fora estabelecido de forma originária, sendo fruto da Emenda Constitucional n. 10 que acrescentou o §6º ao artigo 147⁴⁸.

Consigne-se, derradeiramente, que os avanços apresentados pela Carta de 1946 refletiram os traços democráticos de sua formação, que se deu em contraposição ao regime autoritário vivido nos últimos anos no Brasil.

1.3.6 Constituição de 1967

Proposta pelo Marechal Humberto de Alencar Castelo Branco ao final de seu mandato, a Constituição de 1967 foi considerada como um instrumento de validação do regime militar que havia tomado posse em 1º de abril de 1964, destituindo o então Presidente João Goulart, o qual havia sido eleito democraticamente.

A despeito dos aspectos políticos e sociais que a motivaram, no tocante ao regime tributário, mais especificamente quanto às imunidades tributárias outorgadas, compete-nos destacar que a Constituição de 1967 não trouxe muitas alterações quanto ao Texto de 1946, estabelecendo basicamente os mesmos ditames já previstos anteriormente quanto a imunidade recíproca e dos templos religiosos, trazendo singela alteração no tocante aos efeitos da imunidade conferida ao papel utilizado para impressão de livros, jornais e periódicos, estendendo-lhes também aos produtos em questão⁴⁹.

Não obstante as manutenções acima referidas, cuidou de estabelecer imunidades relacionadas ao direito real, mais especificamente quanto ao Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR sobre pequenas glebas (artigo 22, §1º)⁵⁰, bem como sobre a Transmissão de Bens Imóveis sobre direitos reais de garantia (artigo 24, I)⁵¹, em claro prestígio ao princípio da capacidade contributiva, mantendo, ainda, a imunidade destinada aos proprietários de imóveis

⁴⁸ Art 147 - O uso da propriedade será condicionado ao bem-estar social. A lei poderá, com observância do disposto no art. 141, § 16, promover a justa distribuição da propriedade, com igual oportunidade para todos. [...] § 6º Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.

⁴⁹ Art. 20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - criar imposto sobre: [...] d) o livro, os jornais e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

⁵⁰ § 1º - O imposto territorial, de que trata o item III, não incidirá sobre glebas rurais de área não excedente a vinte e cinco hectares, quando as cultive, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

⁵¹ Art. 24 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal decretar impostos sobre: I - transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza e acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como sobre direitos à aquisição de imóveis;

desapropriados em razão de reforma agrária (artigo 157, §6º)⁵², tal qual como fora fixado no Texto de 1946.

Ocorre, porém, que a Constituição de 1967 sofreu diversas mudanças a partir da Emenda Constitucional n. 1/1969, inclusive sendo considerada como um novo texto constitucional⁵³, dado o tamanho número de alterações promovidas, modificando, também parte do sistema jurídico-tributário nacional, o qual sem óbice à manutenção das disposições acerca das imunidades tributárias acima mencionadas (artigos 19, 21, 23 e 161 da EC 1/69), previu também como novidade a imunidade excludente de outros atributos além do Imposto Específico incidente sobre a produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos ou gasosos e de energia elétrica (artigo 21, VIII da EC 1/69), como também sobre o Imposto incidente sobre a Transmissão de Bens ou Direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica para fins de composição em capital ou decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital, com exceção de pessoa jurídica com atividade preponderante para o comércio dos aludidos bens e direitos (artigo 23, §3º da EC 1/69)⁵⁴.

Inovou, por fim, a Emenda Constitucional n. 1/69, ao outorgar imunidade quanto a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias sobre produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 23, §7º da EC 1/69)⁵⁵, assumindo claro caráter extrafiscal no sentido de incentivar a indústria nacional.

Vê-se, nesse sentido, que a evolução do instituto passou a ganhar contornos mais sólidos a partir da segunda metade do século XX, mantendo-se incólume quanto às garantias outrora outorgadas, não obstante o conturbado período político-social vivido no país.

⁵² Art. 157 - A ordem econômica tem por fim realizar a justiça social, com base nos seguintes princípios: [...] § 6º - Nos casos de desapropriação, na forma do § 1º do presente artigo, os proprietários ficarão isentos dos impostos federais, estaduais e municipais que incidam sobre a transferência da propriedade desapropriada.

⁵³ COSTA, op. cit., p.30.

⁵⁴ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] § 3º O imposto a que se refere o item I não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação ou extinção de capital de pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante dessa entidade for o comércio desses bens ou direitos ou a locação de imóveis.

⁵⁵ Art. 23. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.[...] § 7º O imposto de que trata o item II não incidirá sobre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

1.3.7 Constituição de 1988

Promulgada em 05 de outubro de 1988, a Constituição Cidadã, como também é chamada, é fruto do processo de redemocratização do Brasil que esteve sob o regime de exceção da ditadura militar que se instalou entre 1964 e 1985, quando os direitos fundamentais e sociais foram limitados ou até mesmo suspensos por força dos Atos Institucionais⁵⁶ elaborados pelo regime então dominante.

Na seara das imunidades tributárias, serão tratadas no capítulo seguinte de maneira pormenorizada quanto aos seus conteúdos, no entanto, para assinalar os elementos históricos, tal qual se pretende no presente capítulo, é de se registrar inicialmente que no Texto de 1988 as imunidades tributárias são postas em linha com os princípios de regência do sistema tributário nacional, o que demonstra o alto relevo com que o instituto fora tratado pelo constituinte de então.

Anote-se igualmente, que a Constituição de 1988 apresenta também novidades no campo das imunidades tributárias quanto à inclusão de novos sujeitos imunes à tributação, como também inova ao minuciar o perfil de enquadramento dos beneficiários das sobreditas exonerações fiscais.

Nesse sentido destaca-se o ineditismo pela inclusão das entidades sindicais e dos partidos políticos no rol de beneficiários da benesse constitucional, bem como a ressalva quanto a indispensável ausência de finalidade lucrativa para as entidades educacionais (artigo 150, VI, “c”) ⁵⁷.

Não bastassem tais pontos, inovou ainda o Texto de 1988 quanto a extensão da imunidade recíproca, mais detidamente ao estender a aludida exoneração ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a finalidades essenciais das autarquias, fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público (artigo 150, VI, §2º)⁵⁸, ressaltando, porém, a sua não aplicabilidade quando da exploração, por tais entes públicos, de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de

⁵⁶ Atos Institucionais foram instrumentos normativos editados durante o regime militar no Brasil e que tinham como característica a sua sobreposição quanto a normas eventualmente conflitantes.

⁵⁷ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]VI - instituir impostos sobre: [...]c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

⁵⁸ § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel (artigo 150, VI, §3º)⁵⁹.

Por estas razões considera-se a Carta de 1988 muito mais discriminada quanto as Constituições que lhe precederam, representando, com isso, maior preocupação do legislador constituinte quanto a efetivação dos intentos originários destinados à exoneração tributária. Essa, aliás, é a razão que Regina Helena Costa⁶⁰ menciona como prestígio ao princípio da generalidade da tributação, em que não há discriminação arbitrária quanto ao cumprimento das obrigações de ordem tributária, sobressaindo, assim, a isonomia preconizada como preceito fundamental do Estado brasileiro.

Assim, de tudo quanto fora aqui narrado percebe-se o claro desenvolvimento da concepção da imunidade tributária ao longo dos textos constitucionais brasileiros, certamente seguidos dos anseios sociais de suas épocas, tendo esta figurado como instrumento de valorização de certas pessoas, bens e/ou situações, que ao sentir social, devem manter-se apartadas dos alcances pretendidos pela exação fiscal, em especial a partir da Constituição de 1946, quando as imunidades passaram a contemplar o sobredito perfil.

Destaca-se, ainda, a evidente diferenciação de tratamento das imunidades tributárias em períodos políticos turbulentos e de exceção, quando há notória restrição a direitos e garantias fundamentais, o que por óbvio não ocorre em épocas de estabilidade democrática, tal qual se representa pelas Cartas de 1946 e 1988, onde a imunidade caminha ao encontro do fomento à cidadania.

⁵⁹ § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

⁶⁰ COSTA, op. cit., p. 31.

2 CONCEPÇÕES TEORÉICAS DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

O estudo das imunidades tributárias no Brasil comporta diversas teorias no tocante à sua natureza jurídica, contemplando, com isso, diversas discussões, das quais cuidaremos de tratar no presente capítulo. Contudo, antes de adentrarmos à seara teórica que envolve o tema, mister é a análise precedente do sistema jurídico no qual as imunidades encontram-se inseridas. Por tal razão, trata-se nas primeiras linhas do presente capítulo sobre o sistema tributário nacional, apontando suas características e normas balizadoras a fim de que a compreensão do tema imunidades possa ser alcançada de maneira plena e satisfatória.

2.1 ENQUADRAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO PLANO DO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A compreensão sobre o enquadramento da imunidade tributária no contexto do Sistema Tributário Nacional remete inicialmente à indissociável análise sobre o próprio ramo do Direito Tributário e suas características frente aos demais ramos do Direito.

2.1.1 O Conceito de Direito Tributário e sua Interdisciplinaridade

A doutrina tem se dedicado insistentemente à obtenção do conceito ideal para o Direito Tributário, contudo, as inúmeras variantes ocasionadas pela unidade sistemática têm impossibilitado a demarcação rigorosa e definitiva acerca do tema.

Sob tal ótica Paulo de Barros Carvalho⁶¹ trata sobre a difícil missão de fragmentar absolutamente os ramos de atuação do Direito, em específico o Direito Tributário, utilizando-se de um exemplo muito próprio à matéria, demonstrando a unicidade do Direito e a sua impossibilidade de não considerá-lo como tal.

Tomemos o exemplo da regra-matriz de incidência do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), de competência dos Municípios. A hipótese normativa, em palavras genéricas, é ser proprietário, ter o domínio útil ou a posse de bem imóvel, no perímetro urbano do Município, num dia determinado do exercício. O assunto é eminentemente tributário. E o analista inicia suas indagações com o

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 14.

fito de o bem apreender a descrição legal. Ser proprietário é conceito desenvolvido pelo Direito Civil. A posse também é instituto versado pelos civilistas e o mesmo se diga do domínio útil. E bem imóvel? Iguamente, é tema de Direito Civil. Até agora, estivemos investigando matéria tributária, mas nos deparamos apenas com instituições características do Direito Civil. Prossigamos. A lei que determina o perímetro urbano do Município é entidade cuidada e trabalhada pelos administrativistas. Então, saímos das províncias do Direito Civil e ingressamos no Espaço do Direito Administrativo. E estamos estudando Direito Tributário... E o Município? Que é senão pessoa política de Direito Constitucional Interno? Ora, deixemos o Direito Administrativo e penetremos nas quadras do Direito Constitucional.

Corroborando com tal assertiva, Alfredo Augusto Becker⁶² afirma então, que a autonomia do direito tributário é apenas didática, sustentando para tanto a inviabilidade de sustentação de uma norma jurídica independente da totalidade do sistema jurídico, sendo nesse mesmo sentido o entendimento de Paulo de Barros Carvalho⁶³, para quem a segregação do direito tributário se dá para fins meramente didáticos, entretanto, sendo integrado pelo conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondem à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

Complementando tal fundamento temos Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁶⁴ anuindo com a premissa de que o Direito Tributário tem sua autonomia apenas para fins didáticos, acrescentando ser formado pelo “plexo harmônicos dos princípios e normas jurídicas que disciplinam direta ou indiretamente os planos da instalação, existência e extinção da obrigação tributária”⁶⁵.

No que toca à aludida autonomia didática do Direito Tributário, destaca ainda Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁶⁶ que considerá-la de maneira contrária é ignorar a circunstância de que o direito é um sistema de normas que não contempla a possibilidade de divisão entre si, sob pena de graves imprecisões lógicas e metodológicas.

Não obstante as discussões envolvendo a autonomia plena, parcial ou meramente didática do direito tributário, a doutrina prossegue seu ideal de

⁶² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 28.

⁶³ CARVALHO, op. cit., p. 15.

⁶⁴ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 38.

⁶⁵ Assevera Eduardo Marcial Ferreira Jardim que o Direito Tributário é formado pelo conjunto organizado de “regras diretoras que presidem o sistema – princípios – e regras simples que perfazem o todo sistemático”, não podendo ser considerado como um mero grupo de normas, mas sendo necessária a “disposição organizada de normas e princípios, característico, aliás, imanente a todos os ramos do direito” (JARDIM, 2014, p. 39).

⁶⁶ Ibidem.

conceituação da matéria elencando nos dizeres de Hugo de Brito Machado⁶⁷ ser o Direito Tributário o “*ramo do direito que se ocupa das relações entre fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder*”.

No mesmo sentido são os apontamentos de Luciano Amaro⁶⁸ ao afirmar ser o Direito Tributário “*a disciplina jurídica dos tributos, com o que se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária*”.

Por fim destaca-se o conceito trazido por Bernardo Ribeiro de Moraes o qual afirma ser o Direito Tributário um “conjunto sistemático de princípios e normas jurídicas que disciplinam o poder fiscal do Estado e suas relações com as pessoas sujeitas a tal poder”⁶⁹.

A despeito da conceituação doutrinária trazida para matéria, da qual nos parece mais acertada a que admite a unicidade do Direito e a fragmentação ocorrendo de maneira meramente didática, considerando ainda como devida indispensável harmonia entre os preceitos reguladores, impende por fim ainda esclarecer que no plano do direito positivo brasileiro, a expressão *direito tributário* firmou-se com a Emenda n. 18, de 1965, que estruturou o “Sistema Tributário Nacional”, alvo de nossas próximas considerações, seguida, em 1966, pela Lei n. 5.172, posteriormente denominada Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar n. 36/67, restando a partir de tal momento cristalizada no plano da doutrina e da jurisprudência.⁷⁰

2.1.2 Objeto do Direito Tributário

Superados os debates em torno da conceituação e autonomia do direito tributário, importante ainda aqui tratar-se acerca do objeto visado por tal ramo do direito, bem como as partes envolvidas nesse processamento, tudo com vistas à melhor compreensão da sistemática jurídico-tributária existente no Brasil.

⁶⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*, 29. ed., São Paulo: Atlas, 2003, p. 49.

⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2.

⁶⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 106.

⁷⁰ AMARO, op. cit., p. 5.

Com efeito, por tratar das relações jurídicas em que o Estado é parte, o direito tributário se insere no âmbito do Direito Público, não comportando a incidência das normas do Direito Privado⁷¹, a não ser de forma meramente subsidiária, figurando sempre a presença do ente público no polo ativo da obrigação e o contribuinte no polo passivo, tendo como preceito determinada obrigação imposta por lei.

E tratando acerca da referida obrigação imposta por lei, Eduardo Sabbag⁷² preconiza que esta se consolida como objeto do direito tributário, sendo este constituído pela obrigação tributária, considerada principal quando há transferência de recursos financeiros aos cofres públicos, ou sendo de carácter acessório quando se objetiva a regulação de comportamentos com viés puramente instrumental, consubstanciando-se pelas emissões de notas fiscais, escriturações, declarações etc.

Regina Helena Costa⁷³ estende ainda mais o objeto do direito tributário, afirmando ser este representado pelas relações jurídicas em que o Estado assume o papel de Fisco, figurando sempre no poloativo, ora para exigir tributos, ora para exigir a realização de determinados comportamentos dos sujeitos passivos, ora, ainda, para aplicar-lhes sanções diante do descumprimento da lei tributária.

Conclui-se, contudo, que não obstante a identificação dos elementos objetos do direito tributário, isto é, a obrigação tributária, esta somente se perfaz por meio da vinculação jurídica provocada pela legalidade exigida constitucionalmente ao fato, servindo a norma jurídica como elemento magnetizante do liame obrigacional, subsistindo, desta forma, as obrigações tributárias, objeto do direito tributário.

Presente, portanto, o cenário afeto à invasão patrimonial que evidencia o objetivo tributário, no qual o Estado avança em direção ao patrimônio dos seus cidadãos, compulsoriamente, com o intuito de retirada de quantia, em dinheiro, denominada como tributo, carreando-o para os seus cofres ⁷⁴.

Por fim, parece oportuna a ressalva que a despeito do seu objeto estritamente arrecadatário, o direito tributário visa ainda a proteção do contribuinte frente ao Fisco, colocando-os em um patamar de igualdade, à qual se aplica isonomicamente a lei tributária, proporcionando a segurança jurídica que imantará o elo jurídico.

⁷¹ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários (BRASIL, Código Tributário Brasileiro, 2016).

⁷² SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 3.

⁷³ COSTA, op. cit., p. 10.

⁷⁴ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 241.

A esse propósito, Ruy Barbosa Nogueira⁷⁵ assevera:

O Direito Tributário continua ordenando segundo os princípios do Estado de Direito e então, em contrapeso à exigência e à coação unilateral do Fisco, é posto à disposição do obrigado um processo definitivo, por meio de vários remédios jurisdicionais disciplinados pelo próprio Estado, que outorgam ao obrigado uma tutela jurídica adequada para poder opor-se à exigência que considere injustificada.

2.1.3 Sistema Constitucional Tributário

Iniciam-se as tratativas inerentes ao sistema constitucional tributário recordando que a atividade estatal de tributação tem conotações muito mais abrangentes do que a mera instituição de tributos, consistindo, outrossim, na árdua tarefa de arrecadação e fiscalização dessa, que por obvio também deverá guardar exata harmonia com preceitos fundamentais estabelecidos pelo Texto Constitucional em defesa do contribuinte.

Evidente, portanto, para que a atividade estatal de tributação ocorra em conformidade com os ditames almejados, se faz necessária a composição de um sistema elaborado constitucionalmente para implementação dos objetivos do Estado em torno da arrecadação, sem que este, contudo, interfira nos limites firmados a favor da sociedade.

2.1.3.1 Conceitos

Nesse sentido, a doutrina se dedica em diversas linhas a tratar do sistema tributário regente da exação fiscal, como bem se depreende dos ensinamentos de Roque Antonio Carrazza⁷⁶, para quem o sistema tributário é:

reunião ordenada de várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito quanto em menor número existam.

Semelhantemente leciona Paulo de Barros Carvalho⁷⁷ ao destacar que:

⁷⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.115.

⁷⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 33.

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

Paulo de Barros Carvalho⁷⁸ aprofunda ainda mais o raciocínio ao destacar que o sistema tributário nacional trata-se, então, de um subsistema pertencente ao sistema formado pela ordem jurídica brasileira, ao qual se encontra fundamentado pela Constituição brasileira, sendo esta composta pelos referidos subsistemas, dentre os quais se destaca para o presente estudo, o tributário nacional.

Atuando de maneira pouco diversa, Regina Helena Costa⁷⁹ prescreve que se entende por sistema tributário nacional o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante, estando todas essas, por óbvio, condicionadas aos elementos constitucionais previamente estabelecidos.

De outro giro, porém, Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁸⁰ estabelece que não basta para a composição de um sistema, apenas o agrupamento de normas constitucionais e infraconstitucionais, é necessária a conjugação harmoniosa de tais dispositivos normativos com os princípios fundamentais que atuam como regras diretoras do referido sistema, formando, assim, um todo indecomponível. Exemplificando o raciocínio acima expandido, destaca ainda referido autor apenas a título de melhor compreensão, o exemplo de um sistema viário que é formado por vias totalmente interligadas, que aqui podem ser comparadas as normas gerais, e que são unificadas por praças e avenidas que atuam como elementos diretores daquele sistema, tal qual se identifica nos princípios fundamentais ⁸¹.

Ressalva, com isso, Eduardo Marcial Ferreira Jardim, que o sistema somente poderá ser compreendido em sua plenitude em caso de precedente compreensão dos princípios que norteiam a sua instituição, em especial o sistema constitucional tributário, que perpassa anteriormente ao entendimento dos “primados da legalidade, da igualdade, da irretroatividade da lei, da Federação, da República e tantos outros que presidem o firmamento jurídico” ⁸², acrescentando, outrossim, que o significado de uma norma e a dimensão do seu conteúdo somente podem ser

⁷⁷ CARVALHO, op. cit., p. 129.

⁷⁸ Idem, p. 138-140.

⁷⁹ COSTA, op. cit., p. 33.

⁸⁰ JARDIM, op. cit., p. 211.

⁸¹ Idem, p. 212.

⁸² Ibidem.

revelados por meio da interpretação sistemática do direito, o que se torna inviável sem o anterior conhecimento das normas diretoras.

A par de tudo isso, conceitua mencionado autor, o Sistema Constitucional Tributário como sendo “o conjunto de normas organizadas harmonicamente no Texto Supremo, as quais versam matéria tributária e jazem reunidas ao redor de princípios fundamentais”⁸³.

Tendo como supedâneo o contexto conceitual acima disposto, entende-se, então, ser o sistema tributário nacional a composição da conjugação básica de três planos normativos distintos, quais sejam: o texto constitucional; a lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria tributária, como o Código Tributário Nacional; e a lei ordinária, sendo os princípios constitucionais os principais balizadores normativos, uma vez que sendo desrespeitado qualquer um dos elementos diretores, ilegal será a proposição normativa.

2.1.3.2 Características

Tendo a Constituição como principal fonte de regramento do sistema tributário nacional, pois nela é que se encontram descritos os dogmas de regência da tributação nacional, interessante consignarmos as características que permeiam o eixo central do sistema ora analisado.

Assim, compete desde o início, estabelecer que para a Constituição, ao contrário do que se estipula em corrente divergente, não cria tributos, mas atua meramente na autorização de sua instituição dentro dos parâmetros objetivos por ela consignados, provocando, com isso, críticas por diversos juristas quanto a sua inflexibilidade⁸⁴.

Antes, porém, importante é o recorte de que, conforme identificamos no capítulo destinado às notações históricas, no decorrer da história republicana brasileira, gravada com início em 1891, não houve até 1965, um sistema tributário constitucional instituído com fins a promover a regência da área, havendo, contudo,

⁸³ Idem.

⁸⁴ Divergindo, contudo, do entendimento acima deflagrado, temos Eduardo Marcial Ferreira Jardim, para quem a Constituição cria sim tributos, mesmo que de forma genérica, cabendo ao legislador infraconstitucional apenas a implementação do preceito já estabelecido constitucionalmente (JARDIM, 2014, p. 268).

normas infraconstitucionais que tratavam de maneira aleatória e não sistematizada dos fundamentos do sistema tributário nacional.

Como aponta Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁸⁵, apenas por meio da Emenda n. 18, de 1º de dezembro de 1965, houve a introdução do sistema tributário no ordenamento jurídico brasileiro, o que a seu turno partilhou rigidamente o poder tributário entre as pessoas tributantes, daí surgindo, então, o mister de rigidez que permeia a competência tributária, o qual fora replicado pelas Constituições de 1967, 1969 e 1988.

Paulo de Barros Carvalho⁸⁶, por exemplo, critica o método de formação da tributação no texto constitucional, pois a seu ver, enquanto as constituições de outros países de cultura ocidental pouco se demoram na composição de dispositivos em torno da tributação, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de modelar o conjunto, o brasileiro se demora, oportunizando poucas possibilidades ao legislador ordinário.

Frise-se serem esses também os dizeres de Geraldo Ataliba⁸⁷, ao afirmar que a quantidade, a seu ver, extremada de regramentos em torno da tributação, somadas a uma Constituição rígida, redundam em um sistema tributário marcado pela rigidez e pouca possibilidade de mobilidade infraconstitucional.

Esse fato, aliás, é que reforça as críticas do modelo positivista adotado pelo constituinte brasileiro, o que para tais críticos acaba que por engessar a atividade infraconstitucional, sendo a corrente contrária, contudo, defensora de tal estrutura advogando ser este o mecanismo de proteção aos interesses e preceitos esboçados pela congregação constituinte, e que se não agisse desse modo, o espírito das normas constitucionais poderia ser fácil corrompido.

Exemplificando o que fora sobredito, consoante ao que define Luciano Amaro⁸⁸, a Constituição não cria tributos, tampouco os nomina, mas apenas elenca as hipóteses de sua incidência e confere à Lei Complementar a função de conceituar tributo e suas espécies, sendo dentro do atual sistema tributário nacional, tal papel exercido pelo Código Tributário Nacional, utilizando-se de preceitos estabelecidos

⁸⁵ Ibidem, p. 213.

⁸⁶ CARVALHO, op. cit., p. 141.

⁸⁷ ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22-39.

⁸⁸ AMARO, op. cit., p. 27.

pela Constituição de 1946 e da Emenda n. 18/65, o que justifica as discussões em volta do tema.

Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁸⁹, por sua vez, destaca que a rigidez e exacerbada positividade de matéria tributária pelo Texto Constitucional aperfeiçoa a segurança jurídica, tendo em vista que a Constituição se demora em contornar todos os aspectos envoltos à tributação. No entanto, ressalta tal qual o posicionamento destacado acima de Paulo de Barros Carvalho, que a extrema positividade aliada à rigidez extrema da Constituição, compõe um quadro não verificado no direito comparado.

Elucidando o raciocínio acerca do papel central da Constituição da República na formação do sistema tributário nacional e a rigidez que lhe caracteriza, tal qual já destacado acima, temos que acerca dos impostos, esta traça hipóteses específicas, sempre relacionadas com fatos econômicos, como por exemplo, auferir rendas e proventos de qualquer natureza, ser proprietário de imóvel urbano e prestar serviços de qualquer natureza.

No tocante às taxas e demais modalidades ali descritas, como as contribuições em geral, a Constituição também segue o mesmo padrão de apresentações genéricas das hipóteses de incidência, resguardando ao legislador infraconstitucional, a exemplo do que mencionamos alhures, a tarefa de conceituação e sistematização da sua cobrança e fiscalização.

No entanto, ao tratar dos empréstimos compulsórios, o texto constitucional adota ação diversa quanto ao que se denota das demais espécies de tributo, porquanto para sua instituição, a Constituição define pressupostos que necessariamente precedem à sua instituição, a saber, o atendimento a despesas extraordinárias decorrentes de calamidades públicas; de guerra externa ou sua iminência; investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Segundo Luciano Amaro⁹⁰, cuidando sobre os conflitos apontados em torno da sistemática constitucional tributária acima referida, a doutrina tem mantido acesa a polêmica sobre a natureza, tributária ou não, de algumas prestações exigidas pelo Estado, como por exemplo, os empréstimos compulsórios e algumas contribuições, a par do conceito de tributo arrolado no artigo 5º do Código Tributário Nacional⁹¹,

⁸⁹ JARDIM, op. cit., p. 214.

⁹⁰ AMARO, op. cit., p. 27.

⁹¹ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

contudo, reforça o mencionado autor, que hodiernamente tais debates se atenuaram, pois a atual Constituição, como regra, submeteu todas as discutidas exações aos princípios tributários, além de excetuarem o modelo das taxas a fim de distingui-las dos impostos, da mesma forma como ocorrera na Constituição de 1967.

Portanto, a teor que do já fora destacado acima da obra de Geraldo Ataliba⁹², resta evidente que o sistema constitucional brasileiro encontra-se marcado pela rigidez de suas normas, principalmente ao retirar do legislador infraconstitucional a possibilidade de inovação quanto às hipóteses de incidência, restando a este, tão somente a faculdade de exercício da competência tributária outorgada.

2.1.3.3 Princípios fundamentais (normas diretoras)

Desta feita, conforme proposto acima, compreendida a sistemática constitucional característica à tributação, importa-nos tratar a seguir dos princípios fundamentais diretores da tributação, e em seguida sobre o desenvolvimento da competência tributária disciplinada pelas diretrizes estabelecidas pelo comando constitucional.

Consoante estabelecido no tópico anterior, os princípios possuem papel singular dentro da atual ordenança adotada pelo sistema jurídico pátrio⁹³, agindo como normas diretoras ainda mais valorizadas no âmbito constitucional-tributário, onde servirão de guias à atividade estatal da tributação.

Nesse sentido, também é a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello⁹⁴, que elucida em sua doutrina que os princípios possuem natureza central dentro do sistema jurídico, servindo como alicerces que irradiam seus efeitos sobre diferentes normas, apresentando o espírito pretendido que servirá de baliza à compreensão da estrutura ali formada, definindo, assim, a lógica e a racionalidade deste. E complementa dizendo que “violar um princípio é muito mais grave do que transgredir uma norma qualquer”.

⁹² ATALIBA, op. cit., p. 22-39

⁹³ Sobre o papel dos princípios como instrumento fundamental à atual interpretação do Direito, recomendamos a apreciação dos estudos de Luís Roberto Barroso e Ana Paul de Barcellos (2004, p. 179-180) que apresentam a nova hermenêutica constitucional, que leva em conta a superação do jusnaturalismo e o fracasso do positivismo.

⁹⁴ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*, 12ª ed. São Paulo, Malheiros, p. 747.

Salutar também é ressalva promovida por Eduardo Marcial Ferreira Jardim, em pensamento que igualmente comungamos, ao definir que os princípios podem ser expressos ou implícitos dentro do quadro sistêmico constitucional, restando como expressos os declarados pelo Texto Constitucional, e sendo os implícitos o resultado da conjugação de preceitos explícitos.

Tem-se assim, que diversos são os princípios que afetam diretamente as normas tributárias, dos quais se destacam a seguir, de maneira sintetizada e sem a pretensão da exaustão, os principais relacionados à temática que envolve o presente trabalho.

2.1.3.3.1 Princípio federativo

Iniciam-se as tratativas inerentes aos princípios constitucionais relacionados à tributação, em específico à imunidade tributária, pela norma diretora que de igual forma emana seus efeitos sob o campo das vedações à tributação.

Desde a análise do artigo 1º da Constituição⁹⁵ identifica-se o modelo de organização do Estado brasileiro em federação, o qual preconiza autonomia recíproca entre União e os Estados-membros, não obstante no Brasil seu funcionamento ocorrer de forma diferenciada, posto que admite o município como ente federado, modelo não identificado no direito comparado.

Por essa razão, admitir o princípio federativo como norma diretora do sistema constitucional brasileiro é, por conseguinte, também validar a autonomia municipal, o que ao ver deste autor, merece reexame por parte do legislativo nacional, tendo em vista as catastróficas consequências fiscais produzidas por tal modelo.

Destaca-se como favorável à proposição acima infirmada, o posicionamento de Eduardo Marcial Ferreira Jardim⁹⁶ de que os municípios não se encontram representados no pacto federativo, uma vez que não dispões de assento no Senado Federal, sendo esse atributo impostergável para compor a federação, afastando-se, assim, da visão literal, a qual considera perigosa e estreita, propiciada pelo artigo 1º da Constituição da República.

⁹⁵ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

⁹⁶ JARDIM, op. cit., p. 216.

Aplicando então o princípio à seara tributária, tem-se que em um primeiro momento ele rege a tributação no campo dos impostos estaduais e municipais, em destaque o ICMS e o ISS, principalmente quando se considera a existência da denominada “guerra fiscal” havida entre os entes federados, mas também incute seus efeitos no campo da tributação, evitando que as pessoas políticas pertencentes à federação tributem-se entre si, o que por certo traria pesados efeitos à sustentabilidade organizacional do Estado brasileiro.

2.1.3.3.2 Princípio republicano

Na mesma esteira de organização estrutural do Estado brasileiro, destaca-se também o princípio republicano, fixado igualmente no artigo 1º da Constituição de 1988, o qual também reflete seus efeitos sobre a forma de tributação adotada no Brasil.

Inicialmente, utilizando a lição de Roque Antonio Carrazza⁹⁷ define-se República como uma forma de governo que se baseia na igualdade formal dos seus cidadãos, os quais são detentores do poder político para fim de exercê-lo em caráter eletivo, representativo, transitório e responsável.

Sua relevância ou influência sob o sistema constitucional-tributário é tremenda, visto que dele decorrem os princípios da igualdade, da legalidade, da segurança jurídica, entre outros, que favorecem e a promoção da certeza e da igualdade que irão possibilitar a consideração, inclusive, da capacidade contributiva do cidadão quando da consecução da atividade estatal.

Logo, inadmitir a influência de tal norma diretora sobre o sistema tributário é o mesmo que desconsiderar, então, o respeito à legalidade e à isonomia, o que por certo tornariam inútil o propósito de existência do complexo normativo.

2.1.3.3.3 Princípio da legalidade

Estabelecido ao abrigo do primado de promoção à segurança jurídica, o princípio da legalidade representa a fundamental garantia social contra eventuais

⁹⁷ CARRAZZA, op. cit., 48.

ações estatais arbitrárias, estabelecendo, ainda mais, o respeito ao Estado de Direito, no qual a lei se sobrepõe a vontade dos homens.

No campo da tributação é indiscutível a sua importância para o correto atendimento às demais normas, sobretudo da igualdade, tanto o é, que não obstante a sua previsão já estabelecida como direito fundamental no bojo do inciso II do artigo 5º da Constituição, quis ainda o legislador estabelecer a estrita legalidade no que toca à ordem tributária, fixando no inciso I do artigo 150⁹⁸ a máxima relacionada à exação fiscal, a qual estabelece que o Estado somente poderá aumentar ou exigir tributo se houver lei que o pré-estabeleça, retirando, portanto, da ação estatal, as ações arbitrárias no que se refere a arrecadação ao erário.

A legalidade garante, assim, a segurança das pessoas, diante da tributação, conforme menciona Roque Antonio Carrazza⁹⁹, que ainda assevera que de pouco valor seria a proteção constitucional à propriedade¹⁰⁰, se inexistissem garantias solenes de que os tributos não seriam fixados ou alterados por atos exclusivos do Poder Executivo, uma vez que a tributação afeta diretamente patrimônio dos seus contribuintes.

Cabe por fim, mencionar que o princípio da legalidade ainda reflete seus efeitos sobre outras normas diretoras, em especial sobre o princípio da anterioridade, em suas duas modalidades, e sobre o princípio da irretroatividade, elementos indispensáveis à boa ordenança do direito tributário.

2.1.3.3.4 Princípio da igualdade

Capitulado como signo inicial dos direitos e garantias fundamentais fixados pelo Estado brasileiro, o princípio da igualdade encontra-se estabelecido no *caput* do artigo 5º do Texto Constitucional estabelecendo que, perante a lei, não haverá distinção de qualquer natureza garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

⁹⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁹⁹ op. cit., p. 214.

¹⁰⁰ Artigo 5º, XXII (é garantido o direito de propriedade); e, Art. 170, II. (A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] II - propriedade privada);

Dois são os sentidos admitidos pela doutrina quanto a manifestação da isonomia, sendo a expressão da isonomia no sentido material a pretensão de igualdade entre todos os homens no que se refere ao acesso aos bens da vida, atingindo, com isso, o campo ideal da sua concepção. De outro giro, a igualdade também atinge sua feição no sentido formal, autorizando as discriminações legais dirigidas principalmente ao legislador e aos aplicadores da norma.

Nesse sentido leciona Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰¹ ao estabelecer que o princípio da igualdade se manifesta na medida em que não haja um nexo entre a desigualdade e a finalidade perseguida, exemplificando na hipótese de funcionários públicos que obtiveram abono de suas faltas no trabalho por ocasião de uma viagem de cunho religioso, o que por certo não pode se sustentar, haja vista não haver liame entre o tratamento diferenciado e o objetivo pretendido.

Por óbvio a abrangência do princípio da igualdade também se estende ao campo tributário imanando seus efeitos sobre todo o campo da atividade estatal, balizando, inclusive, o atendimento à capacidade contributiva, a vedação ao confisco, não discriminação tributária em razão da origem ou do destino dos bens, anterioridade, entre outros que serão abordados no seguimento do presente capítulo.

2.1.3.3.5 Princípio da capacidade contributiva

Firmado de maneira expressa dentro do ordenamento jurídico pátrio, preconiza tal princípio que sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte¹⁰².

Define a doutrina que a razão lógica de prevalência do sobredito princípio é a impossibilidade de o Estado atingir elementos fundamentais à sobrevivência do

¹⁰¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 38

¹⁰² Artigo 145, §1º, Constituição 1988.

cidadão, exigindo-lhe tributos que lhe impossibilitem a redução do patrimônio e/ou que lhe privem de direitos fundamentais ou sociais¹⁰³.

Regina Helena Costa¹⁰⁴, por sua vez, define o conceito de capacidade contributiva como a “aptidão do destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora”.

Esse, aliás, também é o entendimento de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino¹⁰⁵, que afirmam que no campo da tributação a capacidade econômica é de extrema relevância, correspondendo a “real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação”, sendo que a transposição de tal limite ferirá frontalmente o primado da capacidade contributiva do cidadão.

A despeito das diversas conceituações que possam incidir sobre o mesmo princípio, é unânime a intenção de que sua instituição visa a proteção do contribuinte contra uma tributação excessiva a ponto de interferir não só nos seus meios de subsistência, mas igualmente que interfira no exercício regular da profissão, que fira a ordem econômica a ponto de inviabilizá-la, ou que até mesmo interfira nas suas prerrogativas fundamentais.

Consigne-se, porém, que o signo da capacidade econômica não é um cheque em branco sob poder do Estado tributante, tido como um elemento autorizativo para a exigência tributária de determinada pessoa ou bem, é necessário, ainda, que a despeito da capacidade contributiva, haja o atendimento e adequação da atividade estatal aos direitos de liberdade (imunidade tributária e privilégios constitucionais) e da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade, entre outros), conforme Ricardo Lobo Torres¹⁰⁶, não podendo, por tal razão, entidades imunes serem tributadas sob o pretexto de preencherem o requisito da capacidade econômica, tampouco sendo possível que o ente-público promulgue lei retrooperante ou sem o devido respeito à anterioridade.

Decorre, então, que a atividade estatal sempre deve ser conjugada harmoniosamente com os demais princípios constitucionais que lhe avalizam, a considerar desde a legislação até a sua efetiva consecução.

¹⁰³ JARDIM, op. cit., p. 248.

¹⁰⁴ COSTA, op. cit., p. 74.

¹⁰⁵ GIARDINO; ATALIBA apud AMARO, op. cit., p. 137.

¹⁰⁶ TORRE, op. cit., p. 80.

Imprescindível, a propósito reafirmar os dizeres já expressos nas linhas introdutórias do presente tópico, que o rol de princípios expostos acima refere-se apenas aos de maior presença à seara da consecução da imunidade tributária, com efeito, subsistindo muitos outros com o mesmo condão diretivo como os aqui apresentados.

2.1.3.4 Competência tributária

Conforme visto no item anterior, a titularidade dos tributos é outorgada pela Constituição da República às pessoas políticas de Direito Público interno, sendo estas a União, os Estados, Distrito Federal e Municípios, às quais compete a faculdade de instituir os tributos autorizados constitucionalmente, nomeando-se tal disponibilidade como competência tributária.

Conceituando a temática ora proposta, Roque Antonio Carrazza¹⁰⁷ estabelece que competência tributária seja a possibilidade de criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos e passivos, suas bases de cálculo e alíquotas de aplicação, destacando, ainda, que no Brasil, por consequência das rígidas disposições constitucionais, não há que se falar em “poder tributável”, o qual se representa por seu absolutismo incontestável, mas tão-somente em competência tributária, haja vista ser esta regrada e disciplinada pelo direito, sobretudo constitucional, não cabendo a hipótese de a força tributante atuar livremente, pois se condiciona aos limites do direito positivo.

No mesmo sentido Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁰⁸, aduz que a competência tributária “é o meio pelo qual o constituinte outorgou às pessoas políticas a faculdade de versar leis sobre tributação”, e Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁹ para quem a competência tributária “é a prerrogativa de legislar sobre matéria tributária, labor que pressupõe a existência de um corpo legislativo representativo e próprio”.

Divergindo sobre o conceito exarado por Roque Antonio Carrazza, as assertivas firmadas por Regina Helena Costa¹¹⁰ destacam que no Estado de Direito

¹⁰⁷ TORRE, op. cit., p. 413 - 415.

¹⁰⁸ JARDIM, op. cit., p. 266

¹⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *A regra matriz do ICM*. Tese. (Livre-docência). PUCSP, São Paulo, 1981, p. 25.

¹¹⁰ COSTA, op. cit., p. 42.

brasileiro, a tributação deve se comportar dentro dos limites impostos à essa, inclusive para ser legitimada e exercida de maneira escoreita, sendo essa razão que a fundamenta como “poder de tributar”, pois sujeita-se indiscutivelmente às rédeas constitucionais.

Eduardo Sabbag¹¹¹ conceitua competência tributária dispondo que esta é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária.

No mesmo sentido caminha Luciano Amaro¹¹² ao conceituar competência tributária como sendo a aptidão para criar tributos, sendo tal competência repartida entre vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição brasileira.

Não obstante a discussão doutrinária descrita acima e, utilizando apenas os elementos convergentes, constata-se de plano que a competência tributária constitucional subordina-se necessariamente às normas constitucionais, sendo estas, como cediço, superiores hierarquicamente às de nível legal, às quais são conferidas as previsões concretas que dão origem à obrigação tributária.

Ora, denota-se da conceituação trazida acima que a presente trava legal no que se refere à aptidão dos entes públicos, uma vez que há expressa previsão que delimita entre as pessoas políticas elencadas pela Constituição da República o poder de tributar, se dá justamente por força da indispensável harmonia que deve haver entre a competência tributária e os princípios constitucionais, como destacado no tópico anterior, destacando-se para o presente caso o federalismo disposto no artigo 60, §4º, I da Constituição Federal.

Sobre a consonância que deve haver entre a competência tributária e os princípios constitucionais estabelecidos à tributação, Roque Antonio Carrazza¹¹³ esclarece que:

O legislador encontra outro limite nos grandes princípios constitucionais, estudados na primeira parte deste livro, que também não podem ser violados. É o caso do princípio republicano, federativo, da autonomia municipal e distrital, da segurança jurídica, da igualdade, da reserva de competência, da anterioridade etc., que

¹¹¹ SABBAG, op. cit., p. 339.

¹¹² AMARO, op. cit., p. 93.

¹¹³ CARRAZZA, op. cit., p. 419.

operam como balizas intransponíveis à tributação. Guiam a ação estatal de tributar, que só será válida se observar todos eles.

Dando ênfase à necessidade de harmonia entre atividade estatal tributária exercida pelos entes públicos e os princípios constitucionais estabelecidos para tanto, sobretudo no que se refere ao federalismo, Kiyoshi Harada¹¹⁴ destaca que:

a ausência de hierarquia entre elas fez que o Texto Magno estabelecesse a repartição de competência legislativa de cada uma, delimitando o campo de atuação de cada pessoa jurídica de direito público interno, notadamente em matéria tributária, que mereceu um tratamento específico em atenção à tipicidade da Federação brasileira, onde o contribuinte é súdito, ao mesmo tempo, de três governos distintos. [...] A essa tributação de impostos a cada uma das entidades políticas, de forma privativa, estabelecida na Carta Política, denomina-se discriminação de rendas tributárias.

Desta maneira, a par do que estabelecem os princípios constitucionais norteadores da tributação, o exercício da competência tributária que resulta na instituição de qualquer espécie tributária só pode se dar pela pessoa política eleita pela Constituição da República, pois esta é quem define os fatos, situações e atividades tributáveis competentes a cada pessoa política, a fim de assegurar-lhes a decorrência da competente receita financeira.

Vale realçar os dizeres de José Eduardo Soares de Melo¹¹⁵, ao estabelecer a importância do respeito às normas constitucionais no que se refere a competência tributária e a nulidade que pode recair sobre quaisquer atos que afrontem o federalismo:

As pessoas políticas são dotadas de privatividade para criar os tributos que lhes foram reservados pela Constituição, o que, por via oblíqua, implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito. Trata-se de matéria de ordem pública, eivando-se de nulidade a instituição de um determinado imposto, por parte de quem não seja dotado de competência.

¹¹⁴ HARADA, op. cit., p. 281

¹¹⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 139.

Esse é o caso da hipótese aventada pelo próprio José Eduardo Soares de Melo¹¹⁶, que a título elucidativo, assevera que não há a possibilidade de instituição do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI por parte dos Municípios, uma vez que a competência tributária para instituir, arrecadar e fiscalizar tal imposto fora outorgada à União por força do artigo 153, IV da Constituição, não se encontrando, da mesma forma, elencado no rol de competências tributárias conferidas aos municípios no artigo 156 da Constituição da República.

2.1.3.4.1 Características da competência tributária

Identificado o regramento constitucional que recai sobre a competência tributária e a inafastabilidade dos preceitos estabelecidos pela Constituição para o seu exercício, imprescindível que tratemos dos elementos característicos inerentes ao instituto sob estudo.

Roque Antonio Carrazza¹¹⁷ apresenta seis características que revestem a competência tributária constitucional, sendo: a) privatividade; b) indelegabilidade; c) inaducabilidade; d) inalterabilidade; e) irrenunciabilidade; e f) facultatividade do exercício, as quais, em apertada síntese, passamos à exposição.

Sobre a privatividade, destaca Roque Antonio Carrazza¹¹⁸, ser esta a exclusividade pertencente às pessoas políticas acerca das possibilidades tributárias conferidas pelo texto constitucional, isto é, a competência outorgada a um ente político priva os demais entes da mesma atribuição, não havendo a possibilidade de subsistir competência concorrente, na medida em que apenas uma pessoa política encontra-se legitimada à exigência do correspondente tributo.

No que se refere à indelegabilidade, referido autor menciona ser esta uma característica segundo a qual, recebendo as pessoas políticas suas competências da própria Constituição, não as podem delegar ou transferir a terceiros, da mesma forma que o seu não exercício, em caso de falta de interesse do ente político, dada a sua facultatividade, não lhe acarreta o efeito de impedimento de ulterior exercício, sendo tal característica denominada como inaducabilidade.

¹¹⁶ Idem, p. 139 – 140.

¹¹⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 428

¹¹⁸ Idem, p. 463 – 622.

Acerca da inalterabilidade da competência tributária, Roque Antonio Carrazza¹¹⁹ a define como sendo a impossibilidade de a competência tributária ter suas dimensões ampliadas pela própria pessoa política que a detém, sendo certo que esta deve ater-se apenas aos elementos constitutivos estabelecidos pela legislação constitucional.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag¹²⁰ defende a rigidez em torno da competência tributária, uma vez que admitir a sua flexibilidade, isto é, conferir à pessoa política a possibilidade de delegação da competência à ela outorgada, ensejaria na possibilidade de alteração da Constituição por meio de norma infraconstitucional, sendo tal ato vedado pelo ordenamento pátrio.

Finalizando a caracterização da competência tributária apresentada por Roque Antonio Carrazza¹²¹, tem-se a irrenunciabilidade como elemento pelo qual as pessoas políticas não podem abrir mão de suas atribuições, em razão de eventual indisponibilidade do interesse público, haja vista a sexta e última característica, relacionada como facultatividade, pela qual as pessoas políticas elencadas pela Constituição possuem liberdade para o exercício ou não das suas respectivas competências tributárias.

Contrariamente ao discorrido acima, observa-se as anotações de Paulo de Barros Carvalho¹²² apresentando três características relacionadas à competência tributária, sendo essas os atributos da indelegabilidade, irrenunciabilidade e incaducabilidade.

No que tange à privatividade, entende Paulo de Barros Carvalho¹²³ pela sua insustentabilidade diante da competência tributária extraordinária outorgada à União. Também estabelece que a inalterabilidade não se verifica como elemento característico da competência tributária, porquanto frequentemente altera-se o recorte de competência na Constituição. Esclarece, por fim, que acerca da facultatividade, não obstante ser esta a regra geral, não se pode estabelecer como característica generalista da competência tributária, tendo em vista a exceção estabelecida ao ICMS, que por ter feição nacional estabelecida pelo texto constitucional, qualquer concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais

¹¹⁹ Ibidem.

¹²⁰ SABBAG, op. cit., p. 340-341.

¹²¹ CARRAZZA, op. cit., p.463-622.

¹²² CARVALHO, op. cit., p. 240 – 241.

¹²³ Ibidem.

devem ser, anteriormente, homologados pelos demais Estados e Distrito Federal, consoante estabelece o artigo 155, §2º, XII, g da Constituição Federal, razão pela qual não há pleno exercício da facultatividade.

Sobre a discussão doutrinária inerente às características da competência tributária, alude-se derradeiramente aos apontamentos de Regina Helena Costa¹²⁴ que, sopesando os dizeres de Roque Antonio Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, explicita:

Pensamos seja válido afirmar que a privatividade constitui, como regra, característica da competência tributária, porquanto a única exceção contemplada é a competência extraordinária em matéria de impostos outorgada à União (art. 154, II, CR). Já quanto à inalterabilidade da competência tributária, somente é verdadeiro afirmá-lo se considerarmos a impossibilidade de modificação de seus contornos pelo próprio legislador infraconstitucional, porquanto por meio de emenda, ainda que existam sérias limitações (art. 60, §4º, CR), é possível realizar alterações.

Importa destacar, por fim, que não obstante a rigidez apontada acima que circunda o instituto da competência tributária, sobretudo no que se refere a sua indelegabilidade, se faz admissível, contudo, considerar a possibilidade de transferência das atividades administrativas relacionadas com a arrecadação e fiscalização desta, sendo tal procedimento conceituado como atribuição da capacidade ativa tributária, não guardando qualquer relação com a hipótese imprópria da delegação de competência tributária, com relação exclusiva para a instituição de tributos.

Relevante destacar ainda o disposto no artigo 7º do Código Tributário Nacional¹²⁵ que estabelece com clareza e exatidão a indelegabilidade da competência tributária, contudo, possibilitando a transferência das atividades administrativas inerentes à arrecadação tributária:

Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuições das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do §3.º do art. 18 da Constituição.

[...]

¹²⁴ COSTA, op. cit., p. 44.

¹²⁵ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

§3.º Não constitui delegação da competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou função de arrecadar tributos.

A doutrina igualmente cuida dos elementos relacionados à capacidade tributária ativa, destacando que muito embora sejam inter-relacionados, seus conceitos e finalidades são indiscutivelmente diversos entre si, como explica Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹²⁶ ao destacar que a competência tributária se relaciona com “a aptidão de legislar sobre tributos, enquanto a capacidade ativa é a habilitação para administrar tributos”.

Ressalta ainda que no ordenamento jurídico pátrio, a pessoa constitucional atribuída com a competência tributária, igualmente possui a titularidade no tocante a capacidade ativa tributária, contudo, no Brasil se operou até o ano de 2007 situação contrária à lógica acima empreendida, posto que a Constituição outorgou em favor da União Federal a competência para instituir as contribuições previdenciárias, entretanto, conferiu a titularidade da capacidade ativa tributária ao Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS, sendo tal circunstância alterada por meio da promulgação da Lei n. 11.457/2007, a qual transferiu os poderes inerentes à titularidade da capacidade tributária ativa aos contornos da União Federal, integrando atualmente o rol de funções da Receita Federal do Brasil¹²⁷.

Logo se identifica, portanto, que a delegação das atividades administrativas relacionadas com a arrecadação e fiscalização da atividade estatal de tributar, denominada pela doutrina como capacidade ativa tributária, não viola os fundamentos inerentes à competência tributária constitucional, sendo a capacidade ativa, inclusive, totalmente vinculada e prescindida do exercício da competência tributária.

2.1.3.4.2 Modalidades da competência tributária

Entendidos os traços característicos da competência tributária, importa ainda, discorrer acerca das modalidades de seu exercício, haja vista estarem bem presentes nos conceitos trazidos acima.

¹²⁶ JARDIM, op. cit., p. 267.

¹²⁷ Ibidem.

Detalhando a classificação da competência tributária, temos que esta, a par do que leciona Eduardo Sabbag¹²⁸, pode ser classificada em seis distintas modalidades, quais sejam: a) privativa; b) comum; c) cumulativa; d) especial; e) residual; e f) extraordinária. Sendo imprescindível a este trabalho tratar de maneira pormenorizada sobre os detalhes de cada uma das espécies trazida acima.

Cuidando da competência tributária na modalidade privativa, temos ser esta o poder pertencente às pessoas políticas para fins de instituir os impostos tal qual delimitado no texto constitucional. Luciano Amaro¹²⁹ destaca que o termo privativo designa-se a partir da exclusividade que recai sobre este ou àquele ente político para a instituição de tributos. Portanto, trata-se competência privativa, utilizando-nos da feição terminológica ofertada sobre o tema, a competência conferida à União Federal, no bojo do artigo 153 da Constituição, para instituição dos denominados impostos federais. De igual forma temos o disposto no artigo 155 do texto constitucional que estabelece as hipóteses de incidência para a instituição de impostos estaduais e do Distrito Federal. Finalmente, extrai-se do artigo 156 e da parte final do artigo 147 a competência exclusiva destinada aos municípios.

Tratando acerca da competência tributária comum esta encontra estrita relação com os tributos considerados vinculados, isto é, que demandam de contraprestação por parte do ente estatal, como identificamos nas hipóteses das taxas e contribuições de melhoria¹³⁰.

Ricardo Lobo Torres¹³¹, cuidando da competência comum destaca:

competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmo tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhorias e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e III, e 149, parágrafo único.

Sobre a competência tributária cumulativa ou múltipla, com previsão contida no artigo 147 da Constituição da República, tem-se como a faculdade que recai sobre a União para instituir impostos estaduais e/ou municipais em territórios

¹²⁸ SABBAG, op. cit., p. 342.

¹²⁹ AMARO, op. cit., p. 95.

¹³⁰ SABBAG, op. cit., p. 344.

¹³¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 363.

considerados como federais. O exemplo clássico para tal hipótese é o do arquipélago de Fernando de Noronha que, por não ter sido considerado parte de algum Estado membro, tampouco ter sido subdividido em município, teve a intervenção da União no exercício da competência tributária cumulativa.

Outro exemplo trazido para o caso é o apresentado por Eduardo Sabbag¹³² no qual se considera constitucional uma lei federal isentante de IPTU para município localizado em área considerada como Território Federal, ou seja, cuja base não fora dividida em circunscrições administrativas autônomas municipais, tratando-se, portanto, de uma isenção autônoma.

Prosseguindo a análise sobre as modalidades da competência tributária identifica-se a competência considerada como especial, traduzindo-se esta, a par do que preconizam os artigos 148 e 149 da Constituição, no poder de instituir os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais em face de três possibilidades que necessariamente devem prescindir sua instituição, quais sejam: a) calamidade pública; b) guerra externa; e c) investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional.

Desta forma, considerando a previsão do texto constitucional trazida acima, considera-se superada a Súmula n. 418 do Supremo Tribunal Federal¹³³ que desconsiderava a natureza tributária do empréstimo compulsório e as contribuições especiais, sendo a natureza tributária destas, inclusive, confirmada pelas previsões contidas no artigo 4º, I e II do Código Tributário Nacional.

A competência residual ou remanescente, atribuída à União Federal, é tratada pelos artigos 154, I e 195, §4º da Constituição Federal, compreendendo, nas palavras de Luciano Amaro¹³⁴ como sendo aquela competência atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas anteriormente pelo texto constitucional.

Encerrando a análise das modalidades atinentes à competência tributária, ressalta-se a derradeira competência extraordinária, encampada pelo artigo 154, II da Constituição e pelo artigo 76 do Código Tributário Nacional, que encontra previsão para casos extraordinários de guerra ou sua iminência.

¹³² SABBAG, op. cit., p. 345.

¹³³ Súmula 418/STF - O Empréstimo Compulsório não é tributo, e sua arrecadação não está sujeita à exigência constitucional da prévia autorização orçamentária. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 418.

¹³⁴ AMARO, op. cit. p. 95.

Merece destaque, porém, o exercício da competência extraordinária que compreende exclusivamente a hipótese de guerra externa, iminente ou eclodida, não se relacionando com a possibilidade de guerra civil, justamente por ser dirigida às forças armadas nacionais visando a defesa da soberania nacional.

2.1.3.4.3 Síntese conclusiva

Assim, retomando o conceito de tributação, o qual traduz-se na atividade estatal relacionada à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos¹³⁵, tem-se em conclusão que a partir da leitura do Texto Constitucional¹³⁶ que preceitua no bojo do inciso I do seu artigo 150 que a competência tributária, pertencente ao Estado e definida como a aptidão de instituir impostos, sendo indelegável e exercida sempre mediante lei, seja em sentido formal ou material. Da mesma forma, ao tratar da capacidade ativa tributária, aqui reconhecida como a aptidão do Estado em arrecadar e fiscalizar referida arrecadação de tributos, a lei já a define como sendo uma competência administrativa do Estado, facultando-lhe a delegação a pessoas de direito público ou privado¹³⁷.

Transposta a necessária compreensão do instituto da competência tributária constitucional, tratando desde seus conceitos à suas modalidades, passemos agora a análise das suas limitações a fim de que identifiquemos o contexto jurídico sobre o qual repousam as imunidades tributárias.

2.2 CONCEPÇÕES TEORÉTICAS DA NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL – LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR X INCOMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A teor do que se extrai do título e das linhas preliminares do presente estudo, fácil é a identificação de que este destina-se a pesquisa do comportamento da imunidade tributária conferida às entidades educacionais, mais especificamente no sentido de constatar se os benefícios empreendidos à seara tributária são dotados da devida contraprestação social.

¹³⁵ COSTA, op. cit. p.3.

¹³⁶ BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, Brasília: Planalto, 2015.

¹³⁷ BRASIL. Código Tributário Nacional, Artigo 8º, Brasília: Planalto: 2015.

Nesse sentido, anteriormente às tratativas que envolvem as imunidades tributárias, antes se faz necessária a construção de conceitos atinentes ao próprio sistema constitucional tributário, a fim de que, a partir de referidas análises possamos obter a devida compreensão das competências tributárias, necessária à precisão do instituto sob exame e suas diversas nuances no que tange a sua natureza jurídica.

Portanto, servem as linhas iniciais deste tópico para o sobredito propósito, com fito à melhor compreensão da temática em proposição.

2.2.1 Definições doutrinárias acerca da natureza jurídica da imunidade tributária

Como visto exaustivamente no item anterior, competência tributária é a faculdade inerente às pessoas políticas relacionadas no texto constitucional para instituir tributos. Para tanto, devem legislativamente descrever as hipóteses de incidência, seus sujeitos passivos e ativos, suas bases de cálculo e alíquotas, sempre em conformidade com os ditames estabelecidos pela Constituição.

Assim como mencionado acima, a competência tributária guarda exata relação com os preceitos estabelecidos constitucionalmente, os quais estabelecem quais serão as regras-matrizes de todos os tributos.

Nesse sentido, Luciano Amaro¹³⁸ destaca que os efeitos da competência tributária não são sem fronteiras, pois além de estarem atrelados aos comandos constitucionais, também sofrem a influência de valores e princípios constitucionalmente estabelecidos, o que nos dizeres de Aliomar Baleeiro¹³⁹ corresponde às denominadas limitações do poder de tributar.

Desse modo, conclui Luciano Amaro¹⁴⁰ que as denominadas limitações do poder de tributar integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade do poder tributar, isto é, do poder que emana da Constituição para os entes políticos criarem tributos.

No mesmo sentido considera Eduardo Sabbag¹⁴¹ ao destacar que a Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, restando a invasão

¹³⁸ AMARO, op. cit., p. 105.

¹³⁹ BALEEIRO apud AMARO, op. cit., p. 106.

¹⁴⁰ AMARO, op. cit., p. 107.

¹⁴¹ SABBAG, op. cit., p. 18.

patrimonial tendente à percepção estatal do tributo, sendo tais limites consubstanciados por meio dos princípios e, a seu ver, das imunidades tributárias, estando todos estes estabelecidos no bojo dos artigos 150, 151 e 152 da Constituição.

Regina Helena Costa¹⁴² igualmente assevera haver limitações ao poder de tributar, destacando-as em três modalidades, a saber: na repartição de competências tributárias; na indicação de princípios norteadores do direito tributário; e, pela criação de imunidades tributárias, contudo, repousando sobre a última imensa discussão doutrinária acerca da sua inclusão no respectivo rol limitador, isso porque, para diversos doutrinadores não há lógica na consideração de serem as imunidades tributárias de natureza limitadora ao poder de tributar.

Essa também é a controvérsia estabelecida por José Eduardo Soares de Melo¹⁴³ que define como presente a falta de consenso doutrinário sobre a real natureza das imunidades tributárias, uma vez que de um lado defende-se a sua natureza de limitação constitucional ao poder de tributar e, de outro, sustenta-se tratarem de normas constitucionais que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para expedir regras tributárias, relativamente a determinadas hipóteses.

Cuida-se assim, de apresentar nas linhas a seguir as diversas correntes doutrinárias que tratam acerca da natureza jurídica das imunidades tributárias a fim de que, após a explanação completa da temática, possa-se apresentar o posicionamento defendido pela presente pesquisa.

2.2.1.1 Teoria clássica: Imunidade tributária como limitação ao poder tributário

Liderada por forte ênfase dada ao tema por Aliomar Baleeiro, inclusive intitulado nobre obra com o referido título, a clássica teoria da natureza jurídica da imunidade tributária, considera sobredito instituto como limitação à competência tributária, estabelecendo plena igualdade entre esta e os demais princípios constitucionais que norteiam a atividade estatal da tributação.

Assim, tem-se que à luz dos ensinamentos aqui aduzidos, há plena vinculação da competência tributária aos limites estabelecidos pela Constituição para tanto. Logo, se a constituição estabelece a anterioridade, a legalidade, o federalismo, entre

¹⁴² COSTA, op. cit., p. 51.

¹⁴³ MELO, op. cit., p. 146.

outros como instrumentos de limitação a tributação, de igual forma o faz ao impossibilitar que certas pessoas e/ou situações sejam atingidas pela exação fiscal, tal qual ocorre no respeito aos princípios, sendo, portanto, a imunidade tributária, de natureza jurídica limitadora ao poder de tributar.

Prosseguindo a análise, há que se considerar ainda o traço de semelhança havido entre os princípios e a imunidade tributária no que concerne aos seus efeitos sobre a competência tributária, posto que ambos caminham lado a lado na orientação do exercício da aludida atribuição constitucional, de um lado validando a sua prática (princípios); e de outro, estabelecendo os limites máximos da norma de competência (imunidade)

No entanto, amparados pela pesquisa doutrinária que aborda a temática em proposição, entende-se de igual forma não haver como prosperar tal comando dentro do ordenamento jurídico vigente, isso por que, não nos parece suficiente considerar a imunidade tributária como mera limitação constitucional ao poder de tributar apenas por força de ser esse um dos seus efeitos. Em outras palavras, não são os efeitos produzidos, tampouco os elementos valorativos constantes em cada um que os tornam semelhantes em relação a sua natureza jurídica, sendo necessária, porém, uma análise mais minudente para seu correto enquadramento.

Assim, relevantes são os traços comparativos elaborados por Regina Helena Costa¹⁴⁴, que detidamente confronta princípios constitucionais e a imunidade tributária, concluindo em duas causas gerais de distinção entre esses e que, por consequência, impossibilitam considerar a natureza jurídica da imunidade tributária como limitadora ao poder de tributar.

No primeiro ponto destaca aludida autora que os princípios são regidos por abstração e generalidade, porquanto de outro giro, a imunidade tributária possui especificidade nitidamente demarcada pela Constituição quanto a sua aplicação.

Não bastasse isso, utilizando da observância quanto aos seus efeitos, se de um lado os princípios constitucionais orientam e encaminham o correto exercício da competência tributária, a imunidade tributária atua na denegação da própria competência, impossibilitando, de tal forma, o exercício regular da competência tributária em relação a determinadas circunstâncias e pessoas.

¹⁴⁴ COSTA, op. cit., p. 34.

Acrescenta-se ainda, que o pretendido enquadramento igualmente não se sustenta porquanto os efeitos dos princípios constitucionais, mais especificamente a sua observância, estão condicionados a existência de competência tributária para tanto, o mesmo não ocorrendo para a hipótese da imunidade tributária, quando sequer há o exercício da competência tributária, não comportando-a, portanto, como limitadora de algo que sequer não subsiste quando da sua funcionalidade.

Sendo assim, tal qual já se afirmou acima e em plena anuência com a doutrina contrária a tal corrente, é insustentável admitir a natureza jurídica da imunidade tributária como limitadora do poder de tributar, posto que tal expressão é combatida pela falta de consonância entre esta e os demais institutos que efetivamente se encaixam no rol pretendido.

2.2.1.2 Teoria moderna: Imunidade tributária como exceção de competência tributária

Em sentido inverso ao apresentado acima, a doutrina moderna, fortemente motivada por Amílcar de Araújo Falcão¹⁴⁵, vincula o preceito de imunidade como uma forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas na Constituição.

Destaca-se o entendimento encampado por Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁶, que ao tratar do tema afirma inexistir 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, sendo, portanto, regra de demarcação do exercício, não de limitação.

Prossegue Paulo de Barros Carvalho¹⁴⁷ em seu posicionamento contrário à inclusão das imunidades tributárias no rol de limitações ao poder de tributar, defendendo que as imunidades pertencem a categoria mais ampla, definida pela linguagem empregada pela Constituição, e estabelecendo que:

¹⁴⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social*. RDA 66/367-375. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1961.

¹⁴⁶ CARVALHO, op. cit., p. 166.

¹⁴⁷ Idem., p. 185.

Imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expreso, a incompetência das pessoas políticas de Direito Constitucional Interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadoras.

Tratando acerca da hipótese de serem as imunidades tributárias pertencentes ao rol de não-competência ao poder de tributar, destaca-se ainda a definição proposta por Misabel Derzi¹⁴⁸ de que:

a imunidade é a regra constitucional expressa (ou implicitamente necessárias), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário.

Roque Antonio Carrazza¹⁴⁹ ainda define ser a imunidade tributária como um fenômeno constitucional que, direta ou indiretamente, fixa, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados, fatos, bens ou situações.

Esse também é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo¹⁵⁰ que estabelece ser a imunidade tributária, pragmaticamente, a proibição da atuação do legislador ordinário na instituição de determinados tributos, tendo em vista as precisas materialidades e pessoas participantes das relações jurídicas, ressaltando, porém, que a imunidade não se restringe exclusivamente a impostos, mas também abrange as taxas (art. 5º, XXXIV, LXXIV, LXXVI e LXXVII) e as contribuições sociais (arts. 149, §2º, II, 195, §7º e 85 do ADCT), como detalhadamente veremos nas linhas seguintes.

Não descarte-se, ainda, o parecer de Eduardo Marcial Ferreira Jardim¹⁵¹, o qual corroborando com os juristas acima destacados exalta a imunidade como pertencente ao rol de não-incidência tributária constitucionalizada, justamente por

¹⁴⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993*. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 78. (RDtributário, 62).

¹⁴⁹ CARRAZZA, op. cit., p. 593.

¹⁵⁰ MELO, op. cit., p. 146-165.

¹⁵¹ JARDIM, op. cit., p. 242-247.

inexistir, tal qual assevera Paulo de Barros Carvalho, cronologia lógica na outorga de competência tributária sucedida por subtração por meio da imunidade tributária, sendo que hipótese de ausência total do poder jurídico, conforme preceitua Herbert L. A. Hart.

Esse é também o posicionamento sobre qual se filia essa pesquisa, a qual sem a pretensão de parecer enfadonha, destaca não haver sustentabilidade na corrente que admite o enquadramento da imunidade tributária no rol das limitações ao poder de tributar, posto que não há qualquer relação lógica ou jurídica que assemelhe tais institutos, sendo, portanto, norma de não-competência tributária, a qual demarca o poder de tributar impossibilitando que o Estado, motivado por seus déficits orçamentários, invada área, que ao sentir social, são de extrema relevância.

2.2.1.3 Concepção teórica: Terceira corrente

Não obstante a apresentação ocorrida acima de duas definições doutrinárias, refletoras de distintos enfoques e de referência necessária e imprescindível, subsiste ainda terceira corrente que merece nosso destaque no presente estudo, a qual representa o entendimento defendido por Regina Helena Costa que considera a imunidade sob a esteira de uma dúplice natureza, estando de um lado estabelecida como norma constitucional demarcatória de competência tributária, firmando hipóteses de intributabilidade, e, de outro, constituída como direito público subjetivo das pessoas direta ou indiretamente por ela favorecidas¹⁵².

E conclui, definindo:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exoneração, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição da competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação¹⁵³.

Por óbvio a doutrina não encerra por aí as páginas que tratam acerca da natureza jurídica das imunidades tributárias, seus conceitos e distinções, contudo,

¹⁵² COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atua. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

¹⁵³ Ibidem.

entende-se que os elementos acima esposados refletem com clareza a essência das discussões sobre o tema, bem como possibilita a apresentação da corrente adotada por este trabalho, importando tratar, daqui em diante, das modalidades atinentes ao instituto das imunidades tributárias na Constituição de 1988.

2.3 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS NA CONSTITUIÇÃO DE 1998

Utilizando a premissa de que imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidas pelos contornos das regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, porque extraíveis de um ou mais princípios constitucionais, forçoso se faz também reconhecer que é o próprio texto constitucional que estabelece as modalidades de operação das imunidades tributárias, levando à inarredável análise de seus fundamentos.

2.3.1 Distinção entre imunidade e isenção

Antes, porém, imperioso se faz destacar a evidente distinção que há entre imunidade tributária e as isenções fiscais, isso porque constantemente têm os entes públicos confundido referidos institutos, ao tratarem a imunidade tributária conferida às entidades religiosas como isenção fiscal, razão pela qual se justifica o breve recorte aqui proposto.

Servindo da doutrina de Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁴, tem-se que este assevera não haver qualquer paralelo entre as imunidades tributárias e as isenções fiscais, pois as imunidades e as isenções são proposições normativas compostas de inúmeras diferenças sendo, inclusive, pouquíssimas as regiões de contato. Sobre estas, sublinha Paulo de Barros Carvalho¹⁵⁵ serem apenas três: 1) a circunstância de serem normas jurídicas válidas no sistema; 2) ambas integram a classe das regras de estrutura; e, 3) tratam de matéria tributária; havendo, portanto, enorme distância entre seus institutos.

Prossegue ainda o jurista destacando que:

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas

¹⁵⁴ CARVALHO, op. cit., p. 181.

¹⁵⁵ Idem, p. 182.

constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao 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 regramatriz do tributo.¹⁵⁶

Estabelecida a evidente distinção entre isenção fiscal e imunidade tributária, passa-se ao tratamento pormenorizado da imunidade tributária conferida na vigente Constituição da República.

2.3.2 Traços gerais da imunidade tributária na Constituição de 1988

O Texto Constitucional de 1988 traz em seu bojo diversas hipóteses de imunidade tributária, mais especificamente, trinta e três¹⁵⁷, que se aplicam em variadas espécies tributárias, as quais se passam a tratar nas linhas a seguir, com exceção da hipótese prevista às entidades educacionais sem fins lucrativos que será abordada mais detidamente no terceiro capítulo do presente trabalho.

2.3.2.1 Imunidades genéricas

As hipóteses de imunidades genéricas na Constituição de 1988 encontram-se demarcadas pelo inciso VI do artigo 150 da Constituição da República e pelos §2º a 4º do mencionado dispositivo legal, sendo assim consideradas, pois têm sua abrangência dirigida a todas as pessoas políticas e a quaisquer tributos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à consecução das atividades dos seus beneficiários.

As espécies genéricas das imunidades tributárias são: a) imunidade recíproca; b) imunidade dos templos religiosos; c) imunidade dos partidos políticos, instituições de educação e assistência social e entidades sindicais; d) imunidade de imprensa.

Ressalta-se, ainda, que mencionadas alíneas não se encontram dispostas aleatoriamente, mas visam prestigiar valores constitucionalmente consagrados,

¹⁵⁶ Ibidem.

¹⁵⁷ 07 hipóteses genéricas; 26 hipóteses específicas, das quais 11 se referem a impostos, 11 a taxas e 4 a contribuições.

como por exemplo, a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social, entre outros objetivos sociais¹⁵⁸.

Preliminarmente ao tratamento individualizado das hipóteses genéricas da imunidade tributária, é de salutar importância fixar a distinção doutrinária quanto a abrangência dos seus efeitos sobre a tributação, isso porque, entende a corrente tradicional que a não-competência tributária das pessoas políticas se refere única e exclusivamente aos impostos, conforme dicção do preceito normativo, contudo, esta não é a corrente a qual se assenta a presente pesquisa, conforme exposto a seguir.

Defende a doutrina clássica que a abrangência dos efeitos da imunidade tributária se limita exclusivamente aos impostos, uma vez que as taxas, empréstimos compulsórios e contribuições são dotadas de vinculabilidade a determinada situação, figurando o referido tributo sob o caráter contraprestacional, o que torna indevida a aplicação da imunidade tributária.

De início cumpre enfatizar que tal argumento se contradiz em seus próprios termos, isso porque, a considerar a lógica empregada pelo raciocínio acima referido, bastaria a menção do que preconiza o inciso XXXIV, a e b do artigo 5º da Constituição¹⁵⁹ para que ele caísse por terra.

Como bem aponta Eduardo Jardim¹⁶⁰, argumentar nesse sentido é considerar a prevalência de aspectos econômicos a jurídicos, assumindo, outrossim, a impossibilidade do legislador constituinte imunizar determinada situação pela simples razão de encontrar-se atrelada a uma atuação estatal.

Nesse mesmo sentido caminha Paulo de Barros Carvalho¹⁶¹ ao afirmar que tal inferência é descabida, transparecendo como produto de uma análise meramente literal e apressada, e completa:

Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.

¹⁵⁸ PAIVA, Ormezindo Ribeiro de. *Imunidade tributária*. São Paulo: Resenha tributária, 1981, p. 7.

¹⁵⁹ Artigo 5º (...) XXXIV - são a todos assegurados, *independentemente do pagamento de taxas*: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (*grifos nossos*).

¹⁶⁰ JARDIM, op. cit., p. 246.

¹⁶¹ CARVALHO, op. cit., p. 174.

Em outras palavras, a admissão da teoria clássica quanto a extensão exclusiva a impostos é refutada sob dois argumentos, quais sejam: a) ela é fruto de uma interpretação literal e que não alcança resguardo no texto constitucional, pois não há precedente hierárquico superior que inviabilize a capacidade do constituinte em assegurar a não incidência de qualquer exação fiscal, inclusive as não vinculadas, contra as pessoas ou situações eleitas para tanto; b) mesmo que por amor a hipótese admitamos a interpretação literal, o argumento é refutado pela simples existência, no bojo do próprio texto constitucional, de outras hipóteses de imunidade tributária que não enquadram-se no requisito da vinculabilidade eleito pela doutrina tradicional, bastando a menção aos exemplos trazidos pelo inciso XXXIV do artigo 5º e do §7º do artigo 195, sem prejuízo de outros tantos igualmente existentes, para que tal argumento seja amplamente rechaçado.

Por derradeiro é importante ainda tecer análise quanto aos parâmetros objetivos definidos às hipóteses genéricas, isso por que, a teor do que preconiza o §4º do artigo 150, estão abrangidos no âmbito dos efeitos da imunidade tributária genérica, o patrimônio, a renda e os serviços prestados pelos seus beneficiários.

No tocante a patrimônio, explicita Aliomar Baleeiro¹⁶² como sendo a soma de todos os bens ou coisas vinculadas à propriedade das pessoas elencadas no rol do inciso VI do artigo 150 da Constituição, incluindo bens móveis e imóveis, inclusive complexo de coisas, como uma empresa.

Renda, por sua vez, é o signo da soma de todo o rendimento auferido por meio de um bem ou direito. No caso das pessoas políticas, tal renda não é apenas aquela advinda da arrecadação de tributos, mas também o resultado da venda de seus bens e da utilização de seus serviços¹⁶³.

Finalmente, no tocante aos serviços, tem-se como a consecução de todos os seus objetivos estatutariamente definidos, aqui importando apenas uma ressalva doutrinária quanto a incidência dos efeitos da imunidade tributária sobre as atividades secundárias desempenhadas pelos beneficiários da norma imunizante, tal como a entidade assistencial que explora comercialmente um estacionamento, ou uma entidade religiosa que exerce a gestão de um restaurante, ambos os exemplos com finalidade unicamente arrecadatória, comportando divergências que serão abordadas oportunamente.

¹⁶² BALEEIRO, op. cit., p. 251.

¹⁶³ Ibidem.

2.3.2.1.1 *Imunidade recíproca*

Conforme já abordado no capítulo que trata dos traços históricos da tributação, a imunidade recíproca é a mais antiga exoneração constitucionalmente instituída, implementada a partir da primeira constituição republicana, que adotou o federalismo como forma do Estado brasileiro, sendo sua instituição introduzida por Rui Barbosa, que fora fortemente influenciado pelo precedente norte-americano *McCulloch vs Maryland*.

Prevista atualmente pela alínea “a” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, veda às pessoas políticas instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, restando aos §2º e §3º delimitarem os perímetros da vedação.

De sua análise constata-se, de início, ser a sua instituição um instrumento de proteção à federação, consagrando assim o princípio federativo traduzido pelo artigo 1º da Constituição, o qual fora já abordado anteriormente por nós e que encontra-se resguardado como cláusula pétrea por força do inciso I do §4º do artigo 60¹⁶⁴ da Constituição Federal.

Ademais, comunga-se da mesma premissa defendida pela doutrina de que subsistiria a imunidade recíproca mesmo que não houvesse mandamento positivado constitucionalmente nesse sentido, pois indispensável ao modelo federativo adotado pelo Brasil, sobretudo por força da autonomia municipal, estando a sua prevalência presente, inclusive, tacitamente, se assim fosse o caso.

A imunidade recíproca, assim, atua em resguardo à manutenção do pacto federativo, evitando que as unidades federadas se interponham frente às outras, por meio da exação fiscal.

Não obstante aos traços acima apresentados, a imunidade recíproca se valida ainda pelo fato de total ausência de capacidade contributiva por parte dos entes federados, isso por que, consoante já dissemos ao tratar dos princípios regentes do sistema constitucional tributário, não basta ao contribuinte a aparente disponibilidade econômica, é imprescindível identificarmos a ocorrência de condições propícias à tributação, ou seja, se a exação fiscal não afetará as condições mínimas à sua subsistência ou propósitos, quanto mais a tratar-se de serviços públicos, como no caso dos entes públicos.

¹⁶⁴ § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.

Cumpra ainda, consignar, quanto a sua extensão, que o §2º do artigo 150 da Constituição¹⁶⁵ considera a sua extensão às autarquias mantidas pelas pessoas públicas beneficiadas, no entanto, o §3º do mesmo comando legal veda a atuação da imunidade tributária sobre o patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas das referidas autarquias, desde que regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Divergência se instaura quanto aos serviços públicos concedidos, ou seja, aqueles realizados de maneira indireta por pessoas jurídicas criadas pelo ente público titular da competência para prestá-lo, uma vez que, para Paulo de Barros Carvalho¹⁶⁶, não haverá a aplicação da imunidade tributária sobre tal hipótese, sendo diverso, contudo, o entendimento que acompanhamos.

Entende-se, assim, que a mera delegação da execução de serviço público por pessoa jurídica diversa da titular, mas que fora criada, por meio de lei, não importando para tal fim ser empresa pública ou de economia mista, não pode alterar o regime jurídico e tributário que incide sobre a mesma prestação.

Os críticos a tal posicionamento fundamentam seus argumentos sobre a ausência de critério pessoal para a difusão dos efeitos imunizantes, entretanto, a despeito de não haver qualquer ofensa a tal aspecto, tendo em vista ser o ente delegado também revestido da mesma condição, conforme afirmou-se acima, desprezam o mandamento estabelecido pelo artigo 37 da Constituição¹⁶⁷, o qual estabelece a garantia à maior eficiência na prestação dos serviços públicos, razão central da descentralização adotada.

Nesse mesmo sentido advogam Regina Helena Costa e Roque Antonio Carrazza¹⁶⁸, que defendem haver imunidade tributária sobre todos os serviços

¹⁶⁵ § 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

¹⁶⁶ CARVALHO, op. cit., p. 184.

¹⁶⁷ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

¹⁶⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos*: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ECT. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 92-93.

públicos desempenhados pelas pessoas políticas que têm competência administrativa para tanto, não importando ser estatal ou delegada.

Consigna-se, entretanto, que o alcance da imunidade recíproca de serviços delegados só é cabível quando tratar-se de serviço público ou de relevância à segurança nacional, estando automaticamente excluída de nossa consideração a hipótese em que o Estado atua em serviço dedicado à atividade privada e ausente de interesse público.

Situação diversa, porém, se identifica quando da prestação dos serviços públicos por empresa privada, concessionária ou permissionária, não obstante atuarem em nome do Estado e exercerem atividade pública, pois a exploração da designada atividade econômica visa o lucro, o que não persegue a empresa pública ou de economia mista.

Controversa ainda se instaura quanto a questão da incidência da imunidade tributária sobre os impostos indiretos que recaem sobre as pessoas políticas contempladas pela imunidade recíproca.

Defende Aliomar Baleeiro o condicionamento da incidência da imunidade recíproca aos impostos indiretos se o ente público estiver disposto a suportar o ônus da tributação, ou seja, sendo o ente público contribuinte de direito, estará sujeito à tributação caso o ônus financeiro seja transferido a um particular. De outro giro, na hipótese do ente público assumir o papel de contribuinte de fato, é mister que haja a desoneração mútua, alcançando também o contribuinte de direito.

Diversamente sustenta Paulo de Barros Carvalho, ao esclarecer que considerar a possibilidade de aplicação da imunidade recíproca também sobre impostos indiretos é trazer para a órbita da relação jurídica terceiro não habilitado para tanto.

Esse também é o entendimento sobre a matéria, pois utilizando-se mais uma vez dos elementos estabelecidos pela Regra Matriz de Incidência, invocar imunidade recíproca impostos indiretos, quando o beneficiário é o contribuinte de fato e não de direito, é violar frontalmente o aspecto pessoal da tributação, se instaurando, portanto, a nosso ver, situação contrária ao direito.

2.3.2.1.2 Imunidade religiosa

Detendo-se ao ditame estabelecido pela alínea b, do inciso VI do artigo 150 da Constituição, que estabelece a imunidade tributária sobre templos de qualquer culto, destacamos que a origem dessa norma imunizante no Brasil remonta a separação entre Igreja e Estado, quando da proclamação da República, pois até tal fato o catolicismo era a religião oficial do Brasil, consoante estabelecia o artigo 5º da Constituição de 1824.

Com base em dados cronológicos, a Constituição de 1891 vedava o embaraço aos cultos por via da tributação (art. 11, §2º) – comando que veio a ser reproduzido também nas Constituições de 1934 (art. 17, II) e 1937 (art. 32, b). A Constituição de 1946 conferiu imunidade aos templos de qualquer culto (art. 31, V, b), mantida pelas Constituições de 1967 (art. 20, III, b) e 1969 (art. 19, III, b). A vigente Constituição de 1988 aclarou a imunidade tributária conferida às entidades religiosas, estendendo seus efeitos ao patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade beneficiada (art. 150, §4º).

Ricardo Lobo Torres¹⁶⁹, tratando da laicidade, esclarece que o Estado não perdeu suas características teístas, pois, como é sabido, o Brasil é laico e teísta, sendo tal assertiva extraída do próprio preâmbulo do texto constitucional que faz expressa menção à proteção de Deus sobre os representantes do povo brasileiro, evidenciando a crença em um Ser Supremo, sem que isso significasse a uma reaproximação do Estado com a Igreja, tampouco com uma específica religião, porquanto no decorrer de todo o texto o constituinte se mantém “absolutamente equidistante, seguindo o princípio da neutralidade e garantindo o pluralismo religioso”.

O Brasil republicano assumiu aspectos de um Estado não-confessional, à semelhança da maioria dos países espalhados pelo mundo, à exceção de alguns países que ainda adotam oficialmente uma única confissão religiosa, tais como a Arábia Saudita, o Afeganistão, o Egito, o Irã, o Iraque, a Jordânia, entre outros, que adotam o Islamismo. Já o Catolicismo ainda é adotado pela Argentina, o Vaticano, a Costa Rica, o Peru, entre outros; o Budismo pela Tailândia; o Hinduísmo pelo Nepal; o Protestantismo Anglicano pelo Reino Unido; e o Protestantismo Luterano pela Dinamarca e a Noruega.¹⁷⁰

¹⁶⁹ TORRES, op. cit., v. III, p. 240.

¹⁷⁰ SABBAG, op. cit., p. 278.

No tocante à proteção da fé por meio do afastamento da tributação das entidades religiosas, temos que diferentemente do que ocorre no Brasil, onde a proteção decorre da estrutura constitucional, nos Estados Unidos da América, há desoneração sobre as entidades religiosas veiculada por legislação ordinária, à espécie de isenção tributária, uma vez que referido Estado não assimilou a teoria das imunidades, como já tratamos no tópico histórico.

De outro giro, temos que na Alemanha as entidades religiosas são consideradas pelo art. 140 da sua vigente Constituição como corporações de direito público, incidindo sobre estas o imposto eclesiástico, sendo, contudo, subvencionadas pelo Estado alemão¹⁷¹.

Já na América do Sul, destacam-se Uruguai, onde há regra constitucional desonerativa para as entidades religiosas sobre todos os impostos (art. 5º)¹⁷², e Chile (art. 6º)¹⁷³, que confere imunidade de todas as contribuições sobre os templos religiosos.

No Brasil, a proclamação da República encerrou a união entre Estado e Igreja, passando o Estado brasileiro a ser considerado laico, dispensando maior proteção a uma única religião, favorecendo a manifestação harmoniosa da pluralidade de religiões, sendo tal premissa defendida pela intributabilidade por via ordinária até a Constituição de 1937 e, somente após a Constituição de 1946 ganhou contornos constitucionais.

Muito se debateu acerca da natureza da benesse constitucional conferida às entidades religiosas, mais especificamente se esta deveria ser considerada a partir da concepção objetiva ou se, em verdade, seu cunho era subjetivo. Logo, a compreensão do exato alcance da imunidade religiosa perpassa pelo entendimento do sentido dos vocábulos culto e templo.

¹⁷¹ Artigo 140 [Direitos das comunidades religiosas]. As disposições dos artigos 136, 137, 138, 139 e 141 da Constituição Alemã de 11 de agosto de 1919 são partes integrantes desta Lei Fundamental.

¹⁷² Artículo 5º.- Todos los cultos religiosos son libres en el Uruguay. El Estado no sostiene religión alguna. Reconoce a la Iglesia Católica el dominio de todos los templos que hayan sido total o parcialmente construidos con fondos del Erario Nacional, exceptuándose sólo las capillas destinadas al servicio de asilos, hospitales, cárceles u otros establecimientos públicos. Declara, asimismo, exentos de toda clase de impuestos a los templos consagrados al culto de las diversas religiones.

¹⁷³ Las iglesias, las confesiones e instituciones religiosas de cualquier culto tendrán los derechos que otorgan y reconocen, con respecto a los bienes, las leyes actualmente en vigor. Los templos y sus dependencias, destinados exclusivamente al servicio de un culto, estarán exentos de toda clase de contribuciones;

Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁴ afirma ser um desafio do operador do Direito identificar a amplitude da semântica do vocábulo culto, uma vez que a depender da acepção que se adotar, a outra palavra – templo – poderá restar prejudicada.

Assim, define Eduardo Sabbag¹⁷⁵ que “*culto é a manifestação religiosa cuja liturgia adstringe-se a valores consonantes com o arcabouço valorativo que se estipula, programática e teleologicamente, no texto constitucional*”. Portanto, para ser amparado pela benesse constitucional tributária, o culto deve respeitar os princípios norteadores do Estado brasileiro, sem colocar em risco a dignidade das pessoas e a igualdade entre elas, pilares de um Estado Social de direito. Não se admitindo, para tais fins, seitas com aspirações atípicas, que incitem a violência, o racismo e os sacrifícios humanos.

Esse também é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, que admite um conceito dilatado da expressão culto, sob a ressalva de que este deverá atentar-se às coletividades:

Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realizem.

A luz das conceituações trazidas acima, entendemos, portanto que em consonância com as definições de Roque Antonio Carrazza¹⁷⁶, a imunidade em questão confere seus efeitos de maneira subjetiva, ou seja, sendo destinada não só aos templos, mas também às entidades mantenedoras destes templos.

Outro não é o entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁷⁷ que assevera ser a imunidade religiosa constituída de maneira subjetiva, pois atinge a pessoa jurídica regularmente constituída, que promova a prática de culto ou mantenha atividades religiosas, sendo, portanto, titular da imunidade, a entidade religiosa, e não o templo considerado apenas sob a ótica objetiva.

¹⁷⁴ CARVALHO, op. cit., p. 185.

¹⁷⁵ SABBAG, op. cit., p. 281.

¹⁷⁶ CARRAZZA, op. cit., p. 618.

¹⁷⁷ TORRES, op. cit., p. 212.

Na mesma esteira leciona Regina Helena Costa¹⁷⁸ ao destacar que os templos não possuem patrimônio, renda ou sequer prestam serviços, mas sim a pessoa jurídica que os detém. Desta forma, se a teor do que preconiza o §4º do artigo 150 da Constituição onde vincula-se a imunidade ao patrimônio, a renda e aos serviços relacionados com as finalidades essenciais da entidade, por óbvio, então, que a imunidade é conferida à entidade religiosa, não só aos seus templos.

Quanto à abrangência da imunidade conferida às entidades religiosas, definida a partir do §4º do artigo 150 da Constituição, tem-se que a imunidade religiosa alcança o patrimônio, a renda e os serviços das entidades religiosas, afastando-se apenas, segundo a doutrina tradicional e o atual entendimento jurisprudencial¹⁷⁹, dos impostos tendentes a incidir sobre os fatos jurídicos relacionados com tais elementos, muito embora não seja esse o nosso posicionamento, conforme tivemos a oportunidade de explanar anteriormente.

Outro ponto atinente à abrangência da imunidade tributária se relaciona com a quantificação dos elementos estabelecidos pelo §4º do artigo 150, isso por que, muitos são os debates que se relacionam com quais bens e/ou propriedades encontram-se abrangidos pelos efeitos da imunidade religiosa.

Defende, Regina Helena Costa¹⁸⁰ que a exoneração constitucional sob exame afasta a exigência do Imposto Predial e Territorial Urbano relativo ao imóvel onde o culto se realiza; o Imposto sobre Serviços concernentes ao serviço religioso; o Imposto de Renda sobre as esmolas, doações e rendimentos decorrentes de aplicações financeiras; o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis na aquisição desses bens; o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores referente aos veículos automotores usados na catequese ou nos serviços de culto; e o Imposto de Importação sobre bens destinados ao serviço religioso.

Sob a mesma esteira segue o entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal, que no conhecido julgamento do RE 325.822-2/SP¹⁸¹ dilatou os limites da imunidade religiosa, estabelecendo que esta deva abranger também os imóveis

¹⁷⁸ COSTA, op. cit., p. 157.

¹⁷⁹ Já definiu o Pretório Excelso entendimento jurisprudencial no sentido de inaplicabilidade da imunidade religiosa às taxas e contribuições sindicais (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 129930, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 07/05/1991, DJ 16-08-1991 PP-10788 EMENT VOL-01629-02 PP-00257 RTJ VOL-00136-02 PP-00846).

¹⁸⁰ COSTA, op. cit., p. 158.

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 325822, Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO, Relator (a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 14-05-2004 PP-00033 EMENT VOL-02151-02 PP-00246.

locados, ou utilizados como escritório e residência de membros da entidade, consoante se depreende de sua ementa:

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. 4. *A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas"*. 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido

José Eduardo Soares de Melo¹⁸² também fundamenta nesse sentido, destacando, porém, que a concessão da benesse constitucional encontra-se plenamente vinculada à utilização do patrimônio, da renda e dos serviços, ou de seus frutos, nas finalidades essenciais da entidade religiosa.

Ainda tratando da abrangência da norma imunizante, vale destacar que o entendimento jurisprudencial da Suprema Corte brasileira é no sentido de que esta alcança, igualmente, os imóveis vagos e, aparentemente, sem utilidade para as entidades religiosas:

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DE TEMPLOS RELIGIOSOS. IPTU. IMÓVEL VAGO. DESONERAÇÃO RECONHECIDA. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento de que não cabe à entidade religiosa demonstrar que utiliza o bem de acordo com suas finalidades institucionais. Ao contrário, compete à Administração tributária demonstrar a eventual tredestinação do bem gravado pela imunidade. *Nos termos da jurisprudência da Corte, a imunidade tributária em questão alcança não somente imóveis alugados, mas também imóveis vagos.* Agravo regimental a que se nega provimento¹⁸³.

Merece ressalva, porém, que não basta para fruição dos efeitos da imunidade religiosa, que o bem seja de posse ou propriedade da entidade religiosa, é

¹⁸² MELO, op. cit., p. 150-151.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 800395 AgR Relator (a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/10/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 13-11-2014 PUBLIC 14-11-2014.

imprescindível que sua utilização esteja relacionada às finalidades essenciais da referida entidade, sendo certo que não incorrendo em tal hipótese, não se operará a imunidade tributária.

Surge, assim, a necessidade de conceituar-se a expressão legal “finalidades essenciais”, que na lição de Ricardo Lobo Torres¹⁸⁴, são a prática do culto, a formação de padres e ministros, o exercício de atividades beneficentes e a assistência moral e espiritual aos crentes. Regina Helena Costa¹⁸⁵ igualmente conceitua a expressão como sendo as atividades inerentes à própria natureza das entidades religiosas, ou seja, os propósitos que conduziram à sua instituição.

Contudo, a harmonia sobre o tema é rompida quando se discute a abrangência das imunidades tributárias sobre as receitas obtidas na exploração comercial do patrimônio e dos serviços por parte das entidades religiosas. Acima já houve a oportunidade de apresentar o entendimento adotado por esta pesquisa no tocante à imunidade recíproca, sendo necessário, mais uma vez, discorrermos sobre essa temática no campo da imunidade religiosa.

Entende José Eduardo Soares de Melo¹⁸⁶ que a renda auferida da exploração comercial do patrimônio e/ou dos serviços das entidades religiosas não está amparada pela exoneração constitucional. Logo, se a entidade cobra pelo estacionamento de veículos em suas dependências, pelo ingresso em cinemas de sua propriedade ou pela venda de caixões funerários, referidas atividades estão sujeitas aos impostos pertinentes.

Mas e se as rendas obtidas com as atividades correlatas ou atípicas são integralmente revertidas na consecução dos objetivos estatutários de tais entidades?

No entendimento de Roque Carrazza¹⁸⁷, as atividades comerciais não representam as finalidades de qualquer culto e, portanto, estão fora do abrigo da imunidade tributária constitucional, tal qual assevera Marco Aurélio Greco¹⁸⁸ para quem o artigo 14 do Código Tributário Nacional explicita qual deve ser a destinação dos recursos financeiros obtidos pelas entidades religiosas a fim de que estas possam gozar da norma imunizante, enquanto o §4º do artigo 150 da Constituição enfatiza a origem das verbas. Conclui, então, que se uma renda teve origem de

¹⁸⁴ TORRES, op. cit., p. 215.

¹⁸⁵ COSTA, op. cit., p. 158.

¹⁸⁶ MELO, op. cit., p. 150.

¹⁸⁷ CARRAZZA, op. cit., p. 712.

¹⁸⁸ GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária in Imunidades tributárias*. São Paulo: Ed. RT, 1998, p. 718.

atividade não relacionada, não adianta que ela seja revertida em prol das suas finalidades essenciais da entidade, para tal hipótese não haverá a incidência da norma imunizante.

Por fim, adverte Kiyoshi Harada¹⁸⁹ que os atos de mercancia praticados pela exploração comercial de atividades não relacionadas aos seus objetivos estatutários não podem se estabelecer à margem da tributação, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia tributária.

Contraopondo aos entendimentos acima destacados e com base na teoria moderna que concebe a expressão “templo” como destinada às entidades religiosas, entende-se que a solução para o conflito doutrinário, passa por dois requisitos elementares, primeiramente nos parece fundamental o reinvestimento integral da monta arrecadada com a exploração de tais atividades correlatas, na consecução dos objetivos institucionais da Igreja, devendo haver uma correspondência fática, que utilize a destinação dos recursos como fator determinante, não importando, portanto, sua origem.

Em segundo plano, defende-se que a atividade comercial explorada pelas entidades religiosas, para fazer jus à norma imunizante, não deve redundar em prejuízo à livre concorrência, vedando-se o ânimo empresarial na atividade econômica desempenhada, devendo esta servir apenas como meio a propiciar a consecução das atividades da entidade religiosa.

Assenta-se, por fim, que contrariamente ao que afirma a doutrina tradicional, não entendemos haver qualquer violação ao princípio da isonomia, pois se utilizando das lições expandidas anteriormente por Bandeira de Mello, estar-se diante de circunstância naturalmente discriminatória em razão de lei, a qual lhe promoveu em razões próprias aos seus fins.

Note que grande celeuma se instaura sobre tal premissa, mas que não se justifica diante do considerável papel social desempenhado por tais entidades, tanto o é que são resguardadas como fundamentais e pétreas pelo ordenamento nacional. Noutras palavras, o aparente prejuízo financeiro do Estado reverte-se em significativo e elevado benefício social, por certo, muito maior do que desempenharia o produto do tributo incidente.

Em consonância temos os dizeres de Regina Helena Costa, que afirma:

¹⁸⁹ HARADA, op. cit., p. 293.

o que a Lei Maior exige é uma correspondência entre a renda obtida pelo templo e sua aplicação; então, havendo relação entre a renda e as finalidades essenciais, satisfeita estará a vontade constitucional. Logo, é a destinação dos recursos obtidos pela entidade fator determinante do alcance da exoneração constitucional¹⁹⁰.

Destaque-se, ainda, ser esse o consolidado entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca da exploração comercial dos patrimônios das entidades religiosas, consoante se extrai da Súmula n. 724¹⁹¹ e da Ementa do julgamento do Agravo Regimental n. 694453¹⁹²:

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

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADE RELIGIOSA. IMÓVEL DESTINADO À RESIDÊNCIA DE MINISTRO RELIGIOSO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, VI, B, DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE DAS RAZÕES QUE DERAM ENSEJO À EDIÇÃO DA SÚMULA 724 DESTA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I – Este Tribunal, no julgamento do RE 325.822/SP, Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, assentou que a imunidade prevista no art. 150, VI, b, da Constituição impede a incidência de IPTU sobre imóveis de propriedade de entidade religiosa mas locados a terceiros, na hipótese em que a renda decorrente dos aluguéis é vertida em prol das atividades essenciais da entidade. II – *Se a circunstância de a entidade religiosa alugar o imóvel de sua propriedade a terceiro, sem qualquer vínculo com ela, não afasta a imunidade mencionada, nada justifica o óbice ao gozo do benefício na hipótese de o bem em questão ser destinado à residência dos seus ministros religiosos.* III – Agravo regimental improvido.

Entende-se, portanto, que a abrangência das imunidades tributárias sobre a renda auferida pela exploração de atividades comerciais por parte das entidades religiosas, perpassa, necessariamente, pela análise da destinação dos respectivos recursos, bem como da possibilidade da existência de prejuízo à livre concorrência, sendo esta a maneira de se respeitar a interpretação teleológica da benesse

¹⁹⁰ COSTA, op. cit., p. 160.

¹⁹¹ Brasil. Supremo Tribunal Federal. Súmula n. 724.

¹⁹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 694453 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 25/06/2013, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-156 DIVULG 09-08-2013 PUBLIC 12-08-2013.

constitucional, que possui como função precípua a defesa da liberdade de crença e o livre exercício de cultos religiosos.

Derradeiramente tratando da mencionada norma imunizante sobre a incidência de impostos indiretos, tem-se como supedâneo entendimento pariforme estabelecido quando da mesma análise na imunidade recíproca, entendendo que a imunidade prevista no artigo 150, “c” da Constituição aplica-se tão somente às hipóteses onde a entidade beneficiária figura como contribuinte de direito, e não de fato, tais como em operações de venda de mercadorias fabricadas por entidades imunes, nas quais se entende haver impedimento quanto a incidência do ICMS, desde que o lucro obtido seja totalmente revertido à consecução das suas finalidades precípua.

Nesse mesmo sentido seguiu o Pleno do STF em 2006, quando da análise dos Embargos de Divergência nos Embargos Declaratórios no Recurso Extraordinário n. 186.175/SP¹⁹³, conforme se extrai da sua ementa:

EMENTA: O Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – Edv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (Rel. Min. Ellen Gracie, D. Julgamento: 23.08.2006)

Frise-se ser este também o entendimento de José Eduardo Soares de Melo¹⁹⁴, o qual assevera que a imunidade tributária se dará não só nos produtos produzidos pelas entidades religiosas e que estejam intimamente vinculados ao objetivo religioso da entidade, mas também na hipótese de manutenção de uma emissora de televisão por assinatura que tenha por escopo a transmissão de programas de cunho religioso, onde haverá a desoneração tributária do ICMS incidente sobre tal fato-jurídico.

Caminho diverso, porém, é o adotado para as hipóteses de figurar a entidade religiosa como contribuinte, como bem assentou o Ministro Bilac Pinto, que na relatoria do RE n. 68.741/SP-1970¹⁹⁵, entendeu que a figura do contribuinte de fato

¹⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, julgamento: 23.08.2006

¹⁹⁴ MELO, op. cit., p. 150.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE n. 68.741/SP-1970.

era estranha à relação tributária, não podendo a entidade imune sustentar tal argumento a seu favor.

Conclui-se acerca do alcance da imunidade tributária das entidades religiosas sobre impostos indiretos, seguindo a linha firmada acima, que vedada é a incidência da tributação quando estas assumem o papel de contribuinte de direito, tal como nas operações de vendas de mercadorias fabricadas pelas entidades religiosas, desde que haja conversão do lucro diretamente nas atividades religiosas, o mesmo não ocorrendo ao referidas entidades figurarem como contribuintes de fato, como ocorre nas operações de compras de mercadorias que haja a incidência do ICMS, uma vez que a compra reflete o preço do produto, onde já se encontra incorporado o valor do tributo.

2.3.2.1.3 Imunidade dos partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social

Constituída a partir do que preconiza a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, a hipótese de imunidade tributária que abrange os partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais que representam os trabalhadores, e instituições de assistência social, encontra-se prevista juntamente com a hipótese destinada às entidades educacionais, no entanto, trataremos desta última hipótese de maneira mais detida no próximo capítulo, restando à nossa análise nesse momento apenas as mencionadas acima.

Conforme já mencionado preambularmente, objetivou o legislador constituinte ao estabelecer tais hipóteses, a proteção de valores de relevância ao sentir social, principalmente ao levar-se em conta o contexto social e político que precedeu a elaboração da Carta de 1988. Assim, preceitos como democracia, força trabalhadora, educação, saúde e proteção aos mais carentes, ganha resguardo pelo propósito finalístico das hipóteses formuladas pela alínea “c”, pois conforme igualmente já fixou-se anteriormente, são razões de subsistência da norma imunizante ora apresentada, a proteção a todos os valores acima destacados.

Em outras palavras, antevendo o Estado a possibilidade de não fornecer tais circunstâncias em condições satisfatórias, quis o legislador proteger as entidades dispostas a agirem em cooperação com Estado, dos efeitos da exação fiscal, desde que observados os preceitos estabelecidos por lei, sendo nesse ponto que se

instaura a primeira divergência relacionada às hipóteses dispostas na alínea “c”, uma vez que diverge a doutrina quanto a classificação do comando constitucional, bem como quanto aos efeitos da previsão constitucional.

Militando a favor de tratar-se de norma de eficácia limitada, a doutrina aqui representada por Sacha Calmon Navarro Coêlho, Aires Barreto e Paulo Ayres Brito. De outro giro, sustentam tratar-se de norma com eficácia contida, Paulo de Barros Carvalho e Regina Helena Costa, sendo esse também o nosso entendimento acerca da proposta.

Admitir pensamento contrário à natureza contida da norma constitucional é flertar com a possibilidade de que a vontade do legislador constitucional estará sujeita à ordem infraconstitucional, o que por óbvio não prospera para o caso, ensejando numa iminente possibilidade de frustração dos anseios constitucionais, ainda mais a se considerar que esses se encontram fundados nos relevantes serviços prestados por tais entidades à sociedade brasileira.

Consigne-se, também, que as limitações aos efeitos da norma imunizante já se encontram devidamente previstos pelo §4º do artigo 150 da Constituição, o qual delimita a repercussão da benesse constitucional aos parâmetros do patrimônio, renda e serviços relacionados às finalidades essenciais de tais entidades.

Ademais, a contenção constitucional disposta no referido dispositivo encontra razão no propósito de que haja controle quando a fruição dos efeitos da norma, não quanto a sua aplicabilidade, resguardando ao legislador infraconstitucional o controle e fiscalização de um comando já disposto pela Constituição, conforme se depreende da leitura do artigo 14 do Código Tributário Nacional, recepcionado pela Carta de 1988 como Lei Complementar, conforme exigência do artigo 146 da CF.

Ora, percebe-se, ainda, que não obstante o enquadramento funcional definido pelo artigo 14 do CTN, coerente é o posicionamento expendido por Regina Helena Costa¹⁹⁶ que entende bastar apenas às entidades descritas na alínea “c”, e aqui tratando em específico dos partidos políticos e dos sindicatos dos trabalhadores, que atendam aos reclamos do artigo 17¹⁹⁷ e 8º¹⁹⁸ da Constituição, respectivamente, para

¹⁹⁶ COSTA, op. cit., p. 163.

¹⁹⁷ Art. 17. É livre a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos, resguardados a soberania nacional, o regime democrático, o pluripartidarismo, os direitos fundamentais da pessoa humana e observados os seguintes preceitos:

¹⁹⁸ Art. 8º (...) III - ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas;

que usufruam da benesse constitucional, posto estar devidamente enquadradas no critério pessoal ali definido.

Complementa-se, ainda, que com relação ao controle conferido pela Constituição ao legislador infraconstitucional, tal não deve ocorrer de modo a inovar requisitos, tampouco matéria, capaz de cercear os efeitos da imunidade tributária, criando-lhe empecilhos ou requisitos não previstos constitucionalmente, justamente por que assim não o fez o Texto Constitucional, a quem deve a norma infra legal se subjugar.

Desta forma, são as hipóteses previstas na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, de natureza subjetiva e de eficácia condicionável.

2.3.2.1.3.1 Imunidade dos partidos políticos

Cuidando de maneira individualizada das hipóteses de imunidade tributária elencadas na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, fixa-se que a hipótese destinada aos partidos políticos e suas fundações, conforme dito alhures, tem como escopo o fomento e proteção à democracia e a da organização política do país.

Tal hipótese teve origem a partir da Carta de 1946, mais precisamente no bojo do seu artigo 31, inciso V, alínea “b”, consoante mencionado no capítulo dedicado às notações históricas, fortemente motivadas pelo movimento democrático desenhado no Brasil à época, e foi mantida pelas demais Constituições, não obstante seus efeitos práticos terem sido limitados pelo regime autoritário que se instaurou no Brasil entre 1964 e 1985.

Sobre tal função, assevera Aliomar Baleeiro¹⁹⁹ que a imunidade destinada aos partidos políticos e suas fundações servem de instrumentos de governo para fins públicos voltados à organização estatal.

Ocorre que, sem óbice à previsão formulada pelo artigo 150 da Constituição, entende-se, porém, que o fundamento para a consecução dos efeitos da imunidade ora debatida está no atendimento preliminar aos ditames do artigo 17 da Constituição, pois se não houver, inicialmente, o enquadramento do critério pessoal

¹⁹⁹ BALEEIRO, op. cit., p. 330.

da norma, por óbvio será inócuo o atendimento aos requisitos condicionais estabelecidos pela lei complementar.

Esse, contudo, não é o entendimento de Paulo de Barros Carvalho que entende haver a necessidade de que a entidade interessada no enquadramento à imunidade tributária formule requerimento administrativo perante a entidade pública a fim de que esta, após a devida análise, emita parecer favorável ao reconhecimento da instituição, o que não parece razoável, posto que outorga a pessoa política a possibilidade de obstaculizar os efeitos da norma constitucional, não parecendo haver amparo do Texto Constitucional para tanto, o qual lhe confere a atividade meramente fiscalizatória após o escoamento do produto imunizante.

Tratando derradeiramente da fruição dos efeitos relacionada às finalidades essenciais previstas pelo §4º do artigo 150 da Constituição, que atingem os serviços, o patrimônio e a renda de tais entidades, reafirmamos no posicionamento já defendido quanto às atividades atípicas quando das tratativas relacionadas à imunidade religiosa, no sentido de que tudo quanto for relacionado ao critério finalístico de tais atividades encontra resguardo da norma imunizante, justamente pelo caráter social envolvido na atividade desempenhada, ressalvadas, contudo, as condições de que a verba seja totalmente reinvestida nas finalidades estatutárias, bem como não haja qualquer violação à ordem econômica prevista pelo artigo 170 da Constituição.

2.3.2.1.3.2 Imunidade dos sindicatos de trabalhadores

Originalmente constituída a partir da Constituição de 1988, a imunidade destinada aos sindicatos de trabalhadores atua com o propósito de preservar o valor social do trabalho, proporcionando meios para que a classe trabalhadora seja devidamente representada e que exerça seu propósito de proteção dos fundamentos encampados pela ordem social.

Fixe-se, desde já, que a hipótese aqui apresentada não tem destinação aos sindicatos dedicados à representação de empresas, isto é, os sindicatos patronais, dedicando-se apenas aos que representam à classe operária, menos favorecida financeiramente e que sem o respaldo da norma imunizante, possivelmente sofreriam sérias dificuldades à consecução dos seus propósitos.

Nesse mesmo sentido, aliás, é o entendimento de Roque Antonio Carrazza²⁰⁰, para quem tal hipótese é motivo de aplauso ao legislador constituinte, pois o favorecimento à sindicalização dos trabalhadores por meio da desoneração tributária oportuniza a representatividade do pólo hipossuficiente da relação laboral.

Compreende-se também haver extensão dos efeitos às centrais sindicais, aqui entendidas como o agrupamento de diversos sindicatos menores que, reunidos, possuem maior efetividade quanto a sua representatividade, não havendo razão lógica que autorize a imunidade tributária aos sindicatos e vede ao órgão que representa da reunião destes.

Quanto aos demais pontos de enquadramento, reiteramos tudo quanto já fora acima discorrido, em específico quanto ao indispensável atendimento, no caso dos sindicatos, do critério pessoal delineado pelo artigo 8º da Constituição, pois na hipótese de subsistir um sindicato contrário à tais fundamentos, por certo indiferente será à nós o atendimento aos ditames do §4º do artigo 150 da CF e do artigo 14 do Código Tributário Nacional, justamente por estar ausente o fundamento pessoal estabelecido pela norma.

Repisa-se, ainda, entendimento quanto a viabilidade de aplicação da norma imunizante sobre atividades atípicas desenvolvidas por tais entidades, conforme já exaustivamente tratado acima, pois havendo a total reversão do produto de tais atividades ao atendimento dos ditames estatutários, bem como não ocorrendo qualquer violação à livre concorrência, entende-se ser perfeitamente viável a subsunção do fato a norma.

Assim, tendo como preceito fundamental o fomento à qualidade de vida dos seus representados, a luz do que discorremos aqui é imune do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU ou do Imposto Territorial Rural, a colônia de férias destinada aos trabalhadores sindicalizados à determinada entidade, inclusive, podendo esta cobrar pela estadia de pessoas não associadas, não cabendo ao órgão sindical, porém, praticar preço aquém da média do mercado local para estabelecimentos com o mesmo porte e qualidade, ou utilizar o produto de tais serviços em atividades estranhas aos seus fundamentos originários, hipótese na qual, configurada a ocorrência de qualquer das conjecturas, deverá haver a incidência do imposto.

²⁰⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 629.

2.3.2.1.3.3 Imunidade das instituições de assistência social

Estabelecida a partir da premissa de valorização de preceitos socialmente de especial relevo, a imunidade tributária conferida às instituições de assistência social encontra amparo estatal no que toca ao seu propósito de apoio estatal às demandas sociais garantidas constitucionalmente à seara de direitos fundamentais e inerentes ao pleno gozo da cidadania.

Consoante já consignado no capítulo que traçou das notações históricas da imunidade tributária, sua primeira inserção no ordenamento jurídico pátrio ocorreu por meio da Constituição de 1946, a qual previu no bojo da alínea “b” do inciso V do seu artigo 31 a vedação de instituição de impostos sobre as atividades desempenhadas pelas instituições dedicadas a assistência social, consignando-se, apenas a obrigatoriedade de aplicação integral do produto de seus serviços no país e visando os propósitos estatutários para os quais fora criada.

Repisada pelas demais Constituições até a presente, referida hipótese alcança instituições que dediquem-se ao prestígio de princípios constitucionalmente fixados como de grande valia ao Estado brasileiros, tais como, a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; o amparo às crianças e adolescentes carentes; a promoção da integração ao mercado de trabalho; a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e, 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.²⁰¹

Logo, todas as atividades que relacionarem-se com o atingimento dos propósitos constitucionalmente estabelecidos, não visando exploração econômica, poderão ser enquadradas no âmbito de assistência social e, desde que atendidos os reclamos fixados legalmente, gozarão da imunidade tributária prevista pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal.

Cumprindo ainda destacar que a modalidade sob análise não só prestigia a imunidade quanto à incidência de impostos²⁰², mas igualmente prevê sua

²⁰¹ Vide artigo 203 da Constituição de 1988.

²⁰² Relembramos nosso entendimento contrário ao conceito de abrangência exclusiva quanto a impostos, sustentada a partir da interpretação do artigo 150 da Constituição.

abrangência para as contribuições à seguridade social, conforme previsão do §7º do artigo 195 da Constituição, sendo que para a primeira hipótese só se exige do seu beneficiário a ausência de finalidade lucrativa, isto é, propósito empresarial, sendo que para a segunda a abrange-se ainda a necessidade do enquadramento à beneficência, obrigando tais entidades ao oferecimento de parcela de seus serviços de maneira gratuita em favor da sociedade, conforme definição prevista legalmente.

Ora, vê-se para o caso que a hipótese dirigida a não incidência de impostos possui regramento condicionante diverso da que se destina as contribuições a seguridade social, o que de fato não deva ser confundida pelo legislador infraconstitucional, isso por que, conforme trataremos mais pormenorizadamente a seguir, não há respaldo constitucional para exigência de traços beneficentes de instituições de assistência social para fins de fruição da imunidade destinada a impostos, o que da mesma forma não deva subsistir no que tange às condições destinadas ao gozo da imunidade das contribuições à seguridade social.

Não só por isso, considera-se também que a regulação da exigência determinada pelo Texto Constitucional não pode traduzir limitação aos efeitos firmados pela Constituição em prol da entidade, sob pena de incorrer-se, novamente, em flagrante inconstitucionalidade material, conforme se discute quanto às determinações estabelecidas pelo artigo 55 da Lei nº 8.212/1991, que atualmente tramita perante o Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n. 566622²⁰³, o qual já teve sua repercussão geral devidamente reconhecida pela Corte, tendo sido impetrado contra as tentativas de limitação dos efeitos da imunidade tributária destinada às contribuições sociais, por meio da introdução de requisitos estranhos ao Código Tributário Nacional e por via de lei ordinária, o que por certo encontra óbice pelo inciso II do artigo 146 da Constituição, conforme se tratará detidamente a diante.

2.3.2.1.4 Imunidade do livro, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão

Encontra-se, enfim, a última hipótese das imunidades entendidas como genéricas como as destinadas ao livro, periódicos e o papel destinado à sua impressão.

²⁰³ RE 566622, Relator Min. Marco Aurélio – origem: Rio Grande do Sul

Cabe consignar, desde o início que a presente hipótese teve sua inclusão no rol de normas imunizantes a partir da Constituição de 1946²⁰⁴, sendo destinada, porém, apenas ao papel utilizado para a impressão de jornais, periódicos e livros. Entretanto, foi na Constituição de 1967, conforme já discorrido anteriormente, que houve a inclusão dos livros no âmbito das hipóteses destinadas ao fomento a culta e à informação.

Enfatizou-se no decorrer do trabalho que toda norma imunizante possui um caráter axiológico, sendo sua disposição proposta em razão da proteção de algum anseio maior constitucional. Assim, a imunidade destinada aos livros, periódicos e papel destinado à sua impressão guarda estrita relação com a ênfase do legislador constituinte quanto ao fomento à culta e à informação, a liberdade de manifestação do pensamento, entre outros, elementos próprios, aliás, do Estado Democrático de Direito a que se propõe o Brasil no bojo do artigo 1º da Constituição de 1988. Estreitando o raciocínio, justifica-se a proteção ao papel por tratar-se do insumo básico do que a norma pretende valorizar, explica-se a proteção aos livros contra tributação excessiva ou de natureza extrafiscal capaz de provocar o desestímulo à sua circulação e, por consequência, dos propósitos a que se propõe a norma imunizante.

Quanto à redação dada pelo legislador à hipótese em comento, critica Paulo de Barros Carvalho²⁰⁵ a sua disposição, uma vez que a seu ver há inegável redundância quanto aos seus termos, porquanto o jornal é um periódico, de periodicidade diária, não havendo razão, portanto, para a ressalva empregada ao dispositivo legal, contudo, entendemos que a proposta do legislador constitucional era de abranger o maior número de situações possíveis, positivando-as a ponto de inviabilizar o cerceamento dos efeitos imunizantes por parte do legislador infraconstitucional.

Esse é o caso, por exemplo, das discussões que envolvem o alcance da imunidade tributária destinada aos livros e periódicos, às listas telefônicas, onde há constante insurgência fazendária quanto ao seu reconhecimento, sendo, no entanto, perfeitamente viável a sua aplicabilidade porquanto presentes os elementos axiológicos acima mencionados, como também os requisitos exigidos pela norma

²⁰⁴ Art 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado: (...) V - lançar impostos sobre: (...). c) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

²⁰⁵ CARVALHO, op. cit., p. 187.

constitucional, qual seja a periodicidade, não importando para tais fins, se diária, mensal, trimestral, semestral ou anual.

Acrescente, ainda, que contrariamente ao que se identificou nas hipóteses anteriores, para o presente caso não há elementos condicionáveis ou subjetivos para que se impeça a exação fiscal, subsistindo apenas o critério pessoal definido pela norma entabulada pela alínea “d” do inciso VI do artigo 150, como também, a nosso ver, o atendimento ao elemento axiológico para o qual fora constituído.

Ressalte-se, inclusive, que esse é o elemento primário a ser identificado antes da aplicação da norma imunizante, isso por que, ausente a característica valorativa a que se pretende fomentar, por certo não haverá a intributabilidade pretendida. É por essa razão que entendemos não haver a possibilidade de incidência da imunidade tributária sobre livros, revistas e periódicos que disseminem valores contrários aos que se propõe o Estado brasileiro na esteira do artigo 1º da sua Constituição²⁰⁶, tais como de conteúdo criminoso, pornográfico, de fomento ao uso de drogas e demais possibilidades que confrontem tal conteúdo.²⁰⁷

A extensão da imunidade em proposição é, sob a leitura literal do texto constitucional, destinada exclusivamente aos impostos incidentes sobre a atividade, como Imposto de Importação, Exportação, sobre a Circulação de Mercadorias, sobre Produtos Industrializados e sobre Serviços, no entanto, reafirmamos posicionamento outrora já expendido no sentido de que, muito embora seja pacífico o entendimento jurisprudencial nesse sentido, entendemos que imunidade deva ser considerada a todos os tributos, não somente aos impostos, como pretendem os que se utilizam de argumentos meramente econômicos, não se valendo, de tal forma, dos aspectos jurídicos envolvidos.

Polêmica também é a discussão em torno do conceito de livro, imprescindível ao atendimento do critério material da norma tributária, mais especificamente se somente haverá a incidência da norma imunizante sobre livros físicos ou se se encontram também abrangidas às outras formas de livro, tais como os digitais.

Argumenta a doutrina contrária ao expansionismo do termo que o apontamento à proteção também ao papel é a forma que demarca a intensão do

²⁰⁶ I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

²⁰⁷ De maneira contrária advoga Mizabel Derzi ao entender que repousa sobre a imunidade tributária destinada aos livros e periódicos, o fundamento da neutralidade segundo o qual a norma imunizante não deve fazer distinção entre grupos econômicos, políticos, entre outros.

legislador constituinte, acrescentando ainda Ricardo Lobo Torres²⁰⁸ que para os fins normativos devem ser considerados os elementos físicos que formam o conceito, não sendo, portanto, viável, admitir que um livro digital seja considerado dentro do conceito legal empreendido pela Constituição.

Esse também é o posicionamento de Aliomar Baleeiro²⁰⁹, para quem a Constituição não distingue os processos tecnológicos empreendidos na elaboração dos objetos da imunidade aqui referida, estando o comando constitucional vinculado ao papel como elemento de sua constituição, não sendo nesse sentido, contudo, nosso entendimento sobre a temática.

A solução à causa, com a devida vênia à doutrina que versa sobre a questão, perpassa pela análise de teleológica da norma, a qual comporta dentro de sua formação, a interpretação evolutiva.

Nesse sentido, tem-se que o conceito de livro empregado pelo legislador constituinte deve ser sopesado dentro dos preceitos axiológicos de instituição da norma imunizante, que consoante ao que já fora devidamente fixado nas linhas anteriores, perpassa pelo fomento e defesa da liberdade de expressão, pensamento, acesso à informação, à cultura, entre outros. Logo, se a par da evolução tecnológica atualmente os livros não se encontram apenas em formatos físicos, mas também digitais, prestando esses os mesmos propósitos das obras em formato físico, deve o direito acompanhar tal evolução, sob pena de tornar-se inócua sua efetividade.

Noutras palavras, se o livro digital representa um instrumento perfeitamente hábil ao atendimento principiológico pretendido pela Constituição, até por que à época da promulgação de nossa Constituição tal tecnologia não se encontrava disponível à sociedade, por certo deve haver a aplicação da imunidade tributária à tal espécie, sob pena de anularmos, outrossim, os avanços empreendidos por Gutenberg²¹⁰ a ponto de considerarmos apenas as versões em papiro²¹¹.

A jurisprudência ainda não se posicionou derradeiramente sobre o assunto, posto que tramita perante o Supremo Tribunal Federal o Recurso Extraordinário n. 330.817, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, para o qual fora reconhecida a repercussão geral, estando até o presente momento aguardando seu devido

²⁰⁸ TORRES, op. cit., p. 248.

²⁰⁹ BALEEIRO, op. cit., p. 354.

²¹⁰ Johanes Gutenberg é considerado o inventor da imprensa, para muitos, a mais importante invenção do período moderno.

²¹¹ Foi o principal suporte de escrita na antiguidade, sendo superado após a revolução da imprensa.

juízo²¹², de qualquer forma, concluimos, a luz dos argumentos expendidos, que os livros digitais e demais modalidades encontram-se perfeitamente abrangidos pela imunidade tributária destinada aos livros físicos, posto que cumprem o mesmo papel casuístico.

2.3.3 Hipóteses de imunidade específica

Derradeiramente importa tratar das hipóteses específicas de imunidade tributária, previstas ao longo da Constituição de 1988, as quais são destinadas não só a impostos, mas também às taxas e contribuições. Frise-se, aliás, consoante já expressado alhures, que a existência das hipóteses específicas de imunidade tributária, que têm destinação não exclusiva a impostos, é que justifica o entendimento acerca da abrangência das hipóteses genéricas também aos demais tributos, sendo a expressão ditada pelo inciso VI do artigo 150 da Constituição meramente exemplificativa e, talvez, eivada de vício técnico quanto a sua nomenclatura, conforme se identifica do §7º do artigo 195 e do §5º do artigo 184 da Carta Magna, os quais chamam de isenção o que não verdade trata-se de imunidade.²¹³

De qualquer forma, como reiteradamente fora tratado no presente trabalho, não há razão lógica que sustente a impossibilidade do legislador constitucional limitar os efeitos da norma imunizante, visto que a sua pretensão sempre foi a proteção e o fomento a determinados símbolos de especial relevo social. Este também é o propósito identificado nas hipóteses específicas de imunidade tributária, que muito embora estejam relacionadas com elementos de feição limitada, possuem também o caráter de promoção de algum bem comum, em gradação objetiva e determinada.

Quanto às hipóteses específicas de imunidade tributária relacionadas com impostos, importante consignar entendermos que suas instituições encontram íntima relação com pretensões políticas e econômicas, posto que a nosso ver encontram-se revestidas de caráter extrafiscal disposto a induzir ou determinar certos

²¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+330817%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EPRCR%2E+ADJ2+330817%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/baauzcg> <acessado em: 13.06.2016>

²¹³ Vide a distinção feita por nós quanto a imunidade e isenção.

comportamentos do Estado brasileiro. Temos, assim, que sob a égide da competência da União Federal, são as seguintes hipóteses de imunidade tributária: a) IPI sobre produtos industrializados destinados ao exterior (artigo 153, §3º, III)²¹⁴; b) ITR sobre pequenas glebas rurais, desde que o proprietário não possua outro imóvel (artigo 153, §4º, II)²¹⁵.

Sob a égide da competência dos Estados-membros e do Distrito Federal: a) ICMS sobre o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeitando-se exclusivamente à incidência do IOF, devido na operação de origem (artigo 153, §5º)²¹⁶; b) ICMS sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior (artigo 155, §2º, X, "a")²¹⁷; c); ICMS sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica (artigo 155, §2º, X, "b")²¹⁸; d) ICMS sobre as prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita (artigo 155, §2º, X, "d")²¹⁹.

As hipóteses de incompetência dos municípios e Distrito Federal, são: a) ISS sobre serviços prestados para o exterior, conforme redação do artigo 156, §3º, II da Constituição²²⁰, sem o descarte, por fim, das hipóteses de incompetência comum da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, que se configura quando da desapropriação de imóveis para fins de reforma agrária (artigo 184, §5º)²²¹, e das operações relativas à energia elétrica, serviços de

²¹⁴ art. 153 (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV (...) III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

²¹⁵ Art. 153 (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: (...) II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

²¹⁶ § 5º O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

²¹⁷ a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

²¹⁸ b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

²¹⁹ d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

²²⁰ II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

²²¹ § 5º São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

telecomunicações, derivados de petróleo e minerais do país, com previsão no §3º do artigo 155 da Constituição²²².

Acrescente-se, apenas, que no tocante a hipótese prevista pelo artigo 156, §3º, II da Constituição, quanto ao ISS de serviços prestados para o exterior, entende Paulo de Barros Carvalho²²³, não ser este caso de imunidade tributária, posto que o dispositivo legal considera a sua concessão à posterior lei complementar, no entanto, com o devido acatamento posicionamento acima, entende-se que trata-se, novamente, de atecnia do legislador ao invés de condição de efeitos da norma, posto que esta evidente que o próprio texto constitucional já limitou e delimitou a incidência do ISS sobre os serviços prestados ao exterior, não cabendo à legislação complementar qualquer inovação nesse sentido, razão pela qual compreende-se haver exaurido o comando legal já no plano constitucional, não estando vinculado a qualquer previsão infra legal, como faz querer crer o referido autor.

No que toca às taxas, visa a Constituição lançar fora do alcance da tributação áreas que guardam estreita relação com o que Ricardo Lobo Torres²²⁴ denomina como proteção ao mínimo existencial, impossibilitando que a exação fiscal recaia sobre áreas essenciais à existência humana, como saúde, educação, assistência social. Não por menos, as previsões relacionadas à imunidade sobre as taxas encontram-se encampadas pelo artigo 5º da Constituição, esfera destinada a cuidar dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos brasileiros.

Assim, é vedada a cobrança de taxas sobre: a) o acesso ao direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (artigo 5º, XXXIV); b) a assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos (artigo 5º, LXXIV); c) o reconhecimento civil de nascimento e de óbito, para os reconhecidamente pobres (artigo 5º, LXXVI); e, d) as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania (artigo 5º, LXXVII).

Subsistem, ainda, as hipóteses de imunidade tributária contidas nos artigos 208, I²²⁵, 226, §1º²²⁶ e 230, §2º²²⁷, que encontram resguardo sobre a teoria do

²²² § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

²²³ CARVALHO, op. cit., p. 189.

²²⁴ TORRES, op. cit., p. 60.

²²⁵ I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezessete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

mínimo existencial destacada acima, uma vez que destinam-se a áreas como saúde, educação e transporte, de especial relevo à dignidade humana.

Por fim enquadram-se as hipóteses de imunidade tributária que são destinadas às contribuições, dividindo-se quanto às sociais, e quanto às interventivas. Cabe mencionar que no tocante às hipóteses destinadas às contribuições sociais, diferentemente do que se identifica no bojo das demais hipóteses específicas, encontram-se presentes elementos próprios de natureza subjetiva, como especificação do critério pessoal da norma, bem como a presunção de ausência de capacidade contributiva. De outro giro, as hipóteses relacionadas com as contribuições sobre o domínio econômico possuem natureza objetiva e de condão político-econômico, como se exporá a seguir.

Cuidando das hipóteses destinadas às contribuições sociais, de início destaca-se a prevista pelo §7º do artigo 195, o qual prevê a imunidade de contribuição para a seguridade social para as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei. Consigna-se, desde já, tal qual já fora explicitado neste capítulo, que a ressalva feita pelo dispositivo legal em nada usurpa os efeitos da norma imunizante, tampouco os outorga à legislação infraconstitucional, competindo a esta o mero exercício declaratório e fiscalizatório.

Nesse mesmo sentido é o entendimento de José Eduardo Soares de Melo²²⁸, para quem o cumprimento das exigências para fins de percepção do certificado é “meramente declaratório de direito preexistente, caracterizando o simples reconhecimento de que a entidade já atendia aos pressupostos básicos à concessão do benefício previdenciário”.

No campo das hipóteses destinadas às contribuições sociais, tem-se ainda que a previsão contida no caput do artigo 203 da Constituição, o qual prevê que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, demonstrando o claro intuito do Texto Constitucional quanto à proteção do necessitado, impossibilitando que seu atendimento seja condicionado aos reclamos da exação fiscal, ainda sob a tutela de preservação do mínimo existencial.

²²⁶ § 1º O casamento é civil e gratuita a celebração.

²²⁷ § 2º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.

²²⁸ MELO, op. cit., p. 163.

Tratando, por fim, da hipótese destinada às contribuições sobre o domínio econômico, capitula o caput do artigo 149 ser vedada a sua instituição sobre receitas decorrentes de exportação, em claro realce ao aspecto econômico que, em caso de não respeito, poderá dificultar ou até inviabilizar a exportação de produtos ou serviços desenvolvidos por empresas ou profissionais brasileiros, o que por certo não é de interesse do Estado brasileiro, importando como de extrema relevância a aludida ressalva.

Encerra-se, enfim, comungando do entendimento de Ricardo Lobo Torres²²⁹ ao registrar a existência de diversas outras hipóteses de imunidade tributária que se apresentam de maneira implícita no Texto Constitucional e que têm como propósito a proteção ao exercício da profissão e da atividade econômica, da família, do acesso à justiça, impedindo, desta forma, o que chama de aniquilação dos direitos emergentes de tais áreas, que pode ocorrer por meio do uso excessivo da tributação.

²²⁹ TORRES, op. cit., p. 60.

3 ANÁLISE CRÍTICA DA RELAÇÃO LÓGICA ENTRE O NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO E O BENEFÍCIO AUFERIDO E EMPREENDIDO

Conforme já consignado em capítulo anterior, trataremos no presente da análise crítica em torno da relação lógica entre o não pagamento do tributo e o benefício auferido e, por consequência, empreendido pelas instituições beneficentes educacionais elencadas no bojo da alínea c do artigo 150, VI e no §7º do artigo 195 da Constituição da República, porém, para que a análise possa ser mais aprofundada a ponto de permitir ao presente estudo a real compreensão dos propósitos a que se pretende, é de fundamental relevo perquirir-se cuidadosa análise em torno da imunidade genérica prevista especificamente pelo texto constitucional à tais entidades, o que pretendemos a seguir.

3.1. FUNDAMENTOS DA IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO

Consoante já assinalado anteriormente, a imunidade tributária conferida às instituições beneficentes de educação encontra-se consagrada pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição da República, a qual provisiona a incompetência tributária das pessoas políticas em instituir e cobrar impostos sobre os bens, renda ou serviços destas no âmbito da consecução das suas finalidades estabelecidas estatutariamente.

A priori entendemos, não obstante estar enquadrada no âmbito das imunidades genéricas, posto haver subjetividade e generalidade nos termos que se insere consoante já tratado no capítulo anterior, também haver nesta, pleno caráter programático e finalístico, uma vez que as entidades educacionais ocupam e desempenham papel originariamente estabelecido a cargo do Estado, agindo, portanto, em perfeita cooperação para o atingimento dos objetivos sociais a que ambas as partes se submetem como premissa. Daí a razão de subsistir a norma imunizante como caráter, aparentemente, contraprestacional ao trabalho de apoio oferecido por tais entidades, justamente por ser flagrante a incapacidade estatal de agir em plenitude de oportunidades com todos os seus cidadãos.

Em outras palavras, dada a natureza de interesse público da atividade prestada por tais entidades, não há para essas o interesse em torno da exploração da atividade econômica, até porque, nessa hipótese, inviável seria seu

enquadramento como entidade definida pelo comando constitucional, posto ser evidente que a busca pela lucratividade persegue a exploração comercial, o que por certo encontra vedação na própria natureza da norma imunizante.

O desenvolvimento de uma nação percorre, necessariamente, a esteira do progresso educacional de sua população, o qual deverá ocorrer de maneira igualitária e universal, razão pela qual o Estado brasileiro toma para si tal responsabilidade definindo ser a educação um direito de todos e, sobretudo, um dever do Estado e da família, os quais deverão envidar todos os seus melhores esforços no sentido de proporcionar exequibilidade ao elemento abstrato instituído constitucionalmente, carecendo, desta feita, de constantes incentivos sob o fito de proporcionar o pleno desenvolvimento dos seus cidadãos a fim de que estes progridam e, por conseguinte, promovam igualmente o aprimoramento estatal²³⁰.

Árdua tarefa, no entanto, não fora delegada indistintamente ao Estado, que por seus déficits orçamentários e dada a natureza continental do Brasil, por certo incorreria no fracasso do comando constitucional, sendo conferida pelo Constituinte, no bojo do artigo 209 da Constituição²³¹, a possibilidade de livre atuação da iniciativa privada em auxílio a este, desde que haja o estrito cumprimento das normas gerais da educação, bem como sua atividade seja previamente autorizada pelo poder público, estando, inclusive, sujeita constantemente a avaliação estatal.

Neste contexto então que se sobrepõe a imunidade tributária conferida às entidades beneficentes educacionais, justamente para que sejam estas recompensadas pela incompetência tributária de impostos por atuarem em cooperação com o Estado no plano de desenvolvimento dos seus cidadãos, não sendo, contudo, apenas este o único fator envolvido, pois entendemos subsistir igualmente o caráter parafiscal da norma, servindo assim como elemento de indução e/ou inibição de comportamentos tendentes a incidência de impostos sobre as atividades das entidades enquadradas, muitas vezes incentivados pelo déficit orçamentário das pessoas políticas elencadas pela Constituição.

Este é, inclusive, o motivo pelo qual entendemos ter havido correto enquadramento pelo legislador constituinte em sede de incompetência tributária, ou

²³⁰ Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.

²³¹ Art. 209. O ensino é livre à iniciativa privada, atendidas as seguintes condições: I - cumprimento das normas gerais da educação nacional; II - autorização e avaliação de qualidade pelo Poder Público.

seja, exclusão do rol de possibilidades de tributação, posto que se na hipótese houvesse o enquadramento de mera isenção, por certo a sua força de permanência e os respeito aos propósitos de sua instituição estariam seriamente comprometidos.

A educação ocupa, portanto, papel de especial relevo dentro dos propósitos firmados pela Constituição como balizadores do Estado brasileiro, sendo não só um dever do Estado, mas também deverá ter a colaboração de toda a sociedade, sendo considerada, ainda, indispensável ao exercício da cidadania, posto estar igualmente relacionada com a qualificação para o trabalho, outro primado de especial valor para a sociedade brasileira.

Fundamentalmente ainda cumpre estabelecer parâmetros no que tange à natureza jurídica da hipótese de imunidade tributária ora tratada, isso porque, diversos têm sido os debates em torno da sua classificação, posto ser do entendimento de alguns tratar-se de natureza ontológica enquanto outros a classificação de natureza jurídica política.

Os que entendem ter a imunidade tributária destinada as entidades educacionais natureza política, compreendem ser irrelevante a capacidade contributiva das mencionadas instituições, justamente por ser função precípua da aludida benesse constitucional prestigiar outros princípios firmados pelo texto constitucional, *in casu*, o fomento aos direitos sociais do acesso à educação e à assistência social.

Há, porém, corrente doutrinária²³² diversa da apontada acima que postula tratar-se a imunidade conferida às entidades educacionais de natureza ontológica, sendo esta inclusive a qual nos filiamos, justamente por entendermos que na hipótese sob estudo sequer há que se falar em capacidade contributiva por parte de tais entidades, visto que, conforme já nos posicionamos anteriormente, não obstante referidas instituições possuírem capacidade econômica esta não necessariamente se traduz em capacidade contributiva, justamente pela necessidade de implementação dos recursos auferidos na consecução das atividades estatutariamente definidas, o que por certo inviabiliza a possibilidade de configurarem como contribuintes do Estado, sob pena de comprometimento da sua subsistência.

²³² Vide Regina Helena Costa e Misabel Derzi.

3.1.1 Requisitos legais

Transpostos os argumentos em torno dos fundamentos que estruturam a imunidade tributária destinada as entidades educacionais, imperiosa se faz também a análise dos requisitos legais em torno da eficácia da norma constitucional, para tanto, imperiosa se faz a análise dos requisitos legais que dão azo à efetividade do comando estatuído.

Inicialmente destaca-se para tal fim a aparente obviedade em relação à titularidade da imunidade sob análise, sendo esta, a teor do que se extrai do texto constitucional, destinada às instituições que prestem, sem finalidade lucrativa, atividades destinadas à educação. Destacamos, porém, como aparente, a lógica empregada em torno da qualificação das pessoas excetuadas pela Constituição, pois indispensável é a esmerada identificação da acepção técnica-jurídica no tocante ao termo “instituições”, sendo necessariamente aquelas destinadas ao serviço da sociedade, agindo, portanto, em total cooperação com o Estado sob o intuito de suprir-lhe suas deficiências.

Aprofundando ainda mais nossa análise, destacamos os dizeres de Elizabeth Nazar Carrazza²³³, para quem o termo “instituição” empregado pela Constituição possui conotação específica, própria e diferenciada da acepção ampla e genérica da reservada à teoria geral das pessoas jurídicas, posto que para estas, deve haver plena inclinação para finalidades públicas, não bastando a mera ausência de finalidade lucrativa, tampouco se reservando ao atendimento do interesse particular de indivíduos ou grupos de indivíduos, ou à satisfação de necessidades ou ao gozo de benefícios de seus próprios fundadores, membros ou associados.

Este, porém, não é o entendimento que se filia a presente pesquisa, posto que não obstante a concordância em termos de serem tais instituições vocacionadas à prestação de serviços públicos, sendo esta, inclusive, a razão de sua existência, qual seja a ausência de exploração econômica e o apoio às atividades do Estado, discorda-se no tocante ao campo da generalidade dos seus serviços, não entendendo haver imposição legal, em qualquer das suas esferas, acerca do não prestígio ao atendimento do interesse particular.

²³³ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Imunidade tributária das instituições de educação*: RD Tributário 3/167-172. São Paulo: Editora RT, 1978.

Explicando, compreende-se que o preenchimento das condições constitucionais e legais por tais entidades, somadas ao objetivo de formação de pessoas já são suficientes ao pleno enquadramento da norma imunizante, não havendo necessidade, tampouco exigência legal, que esta esteja disponível a toda a coletividade, ressalvando, apenas impossibilidade de discriminação arbitrária e infundada que inviabilize em excesso o seu desfrute coletivo.

Este é também o entendimento comungado por Regina Helena Costa²³⁴ e Roque Antonio Carrazza, os quais justificam a invalidade da condição de generalidade de atendimento, tendo em vista não haver comando legal que a isto imponha, validando, assim, a possibilidade de que tais entidades atuem de maneira setORIZADA, pois ainda sob tal circunstância estarão auxiliando o Estado a suprir suas deficiências, posto estar a seu encargo o dever da educação.

Finaliza-se o raciocínio elucidando que o próprio Estado, aqui entendido por todas as pessoas políticas que o compõem, não possui a capacidade técnica para atendimento generalizado de todos quantos dele necessitam, tampouco possui instituições de acesso irrestrito a todo povo, sendo por tal razão infundada a descabida pretensão de atendimento generalizado pelas instituições definidas pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, porquanto não se justifica que tal exigência recaia apenas sobre tais entidades e não ao Estado, o verdadeiro responsável pelo fomento à educação.

Ainda sob o condão de análise em torno da titularidade do direito constitucional da imunidade tributária sob comento, destaca-se derradeiramente a indispensável ausência de finalidade lucrativa de tais entidades, o que não necessariamente se relaciona com ausência de lucratividade, como já mencionado anteriormente, posto que a indisponibilidade em questão se refere apenas à impossibilidade de distribuição dos lucros auferidos, conforme estabelecido pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, não o auferimento propriamente dito desses, o que por certo, na sua incoerência, inviabilizariam a consecução das suas atividades.

Outro ponto a se desmistificar em relação à ausência de finalidade lucrativa das sobreditas entidades encontra-se na gratuidade dos serviços prestados, não havendo qualquer relação entre um e outro. Isto é, a cobrança pela prestação dos

²³⁴ COSTA, op. cit., p. 182.

serviços educacionais prestados encontra-se perfeitamente validada pelo comando legal, sendo-lhe vedado apenas, como já mencionamos acima, a distribuição do lucro auferido, não havendo, portanto, qualquer condição nesse sentido para que tais entidades desfrutem da imunidade tributária.

Este, aliás, se fosse considerado como requisito à fruição da norma imunizante, por certo inviabilizaria a plenitude dos efeitos pretendidos pelo legislador constituinte, uma vez que desestimularia grandemente a criação de entidades destinadas a tal fim social, tendo em vista a árdua tarefa de manutenção de tais instituições, o que não parece ser o postulado teleológico da norma constitucional.

Acrescente-se, ainda, que o próprio Estado está autorizado a exigir contraprestação pecuniária dos serviços prestados a seu turno²³⁵, não havendo, portanto, razão para que as entidades definidas pela alínea “c” do artigo 150 da Constituição tenham contra si tal exigência imposta.

Ademais, a classificação de beneficente é que exige das instituições educacionais a gratuidade, mesmo que parcial ou relativa, dos seus serviços prestados, não sendo esta, porém, requisito que se vislumbra como necessário ao enquadramento da norma imunizante, como detalhadamente se tratará adiante, a qual se condiciona ao enquadramento no artigo 150, VI “c” da Constituição e ao atendimento ao artigo 14 do Código Tributário Nacional, razão pela qual se reforça, por mais este ponto, o entendimento aqui esposado.

3.1.1.1 Eficácia da norma constitucional

Perseguindo o ideário em torno da demonstração dos contornos jurídicos em relação a imunidade sob análise, temos também como salutar a análise em torno da eficácia da norma constitucional, mais precisamente no que toca a competência dos entes públicos dotados da competência tributária em legislar de maneira infraconstitucional sobre a matéria.

Inicialmente cumpre firmar que o próprio Texto Constitucional, no bojo da alínea “c” do inciso VI do seu artigo 150 estabelece que a imunidade tributária conferida às entidades educacionais passará a surtir seus efeitos desde que

²³⁵ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

atendidos os requisitos definidos em lei, tratando-se, portanto, de norma de eficácia contida por sua materialidade, sendo nosso entendimento, porém que, não obstante a sobredita vinculação infraconstitucional, tem caráter imediato, quanto mais na hipótese de inexistência de lei infraconstitucional superveniente com fito a regulamentar o comando constitucional, que por óbvio não pode penalizar a sociedade a quem lhe é destinada.

A teor do que se extrai do artigo 146 da Constituição Federal, compete então à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, consoante assentado pelo inciso II do sobredito dispositivo. Por tal razão, improcede qualquer tentativa de regulamentação do Texto Constitucional que não decorra da via definida constitucionalmente para a implementação esperada. Não só por isso, é assente também a inviabilidade da regulamentação do comando constitucional por lei ordinária de iniciativa do ente titular da competência tributária a que se destina a referida incompetência, pois assim haveria a possibilidade da pessoa estatal expandir o seu poder de tributar a ponto de impor óbices inviabilizadores à efetiva consecução da norma constitucional.

Desta feita, reafirma-se a impossibilidade da lei ordinária tratar de matéria destinada exclusivamente à lei complementar, sob pena de flagrante violação a Constituição da República, sobretudo, ao buscar por inadequada via restringir preceitos e valores já estabelecidos pelo legislador constituinte. Noutras palavras, não há autorização constitucional, no que toca ao legislador infraconstitucional, de estabelecer, restringir ou ampliar o horizonte firmado pelo Texto Fundamental, sob pena de frontal violação à Constituição, devendo, ainda, esta ser interpretada sempre de maneira a garantir o atingimento da pretensão constituinte, conforme já bem delineou o Supremo Tribunal Federal²³⁶.

Logo, impor a instituição enquadrada nos preceitos definidos constitucionalmente condições diversas às estabelecidas pelo artigo 14 do Código

²³⁶ (I) “em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados”; RE 102.141 (Relator o Ministro Carlos Madeira, DJ 29.11.85); (II) “as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva” RE 174.476 (Pleno, DJ 12.12.1997, Relator Ministro Marco Aurélio); (III) “interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais, que inspiram limitações ao poder de tributar” RE 237.718 (DJ 06.09.2001); (IV) “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, “c”, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades.” Súmula 724/STF.

Tributário Nacional para fins de fruição da benesse constitucional é afrontar deliberadamente o Texto Fundamental, posto que como cediço, é o CTN o instrumento regulatório mencionado pela Constituição, sendo, portanto, inviáveis as exigências propostas pelo legislador ordinário que contrariem ou acrescentem as condições ali já impostas.

Repisando sob a lógica constitucional, tem-se então que a competência tributária possui matriz iminentemente constitucional, conduzindo então ao entendimento de que somente a legislação que seja complementar à Constituição terá legitimidade para disciplinar as imunidades que dela demandem, justamente por se tratar de matéria relacionada a não-competência, isto é, limites negativos da competência tributária.

Não há, por ora, posicionamento do Supremo Tribunal Federal acerca do debate em torno da norma imunizante que se encontra condicionada à observância do que a Constituição define como “requisitos da lei” no sentido de definir se esta goza de eficácia plena, contível ou se deve ser regulamentada por lei de natureza complementar ou ordinária, no entanto, não há também qualquer decisão que seja contrária ao entendimento aqui esposado, ou seja, a admissão de requisitos estabelecidos em sede ordinária em detrimento dos já fixados em lei complementar, o que reforça ainda mais a prevalência da tese encampada, dado seu pacífico entendimento nesse sentido.

Outro, contudo, é o raciocínio em relação à imunidade prevista pelo §7º do artigo 195 da Constituição, que pela inércia legislativa, motivou o Supremo Tribunal Federal a se pronunciar acerca dos requisitos firmados então pela Lei n. 8.212/91, em especial o artigo 55, tendo sido reconhecida a repercussão geral do Recurso Extraordinário n. 566622²³⁷, impetrado contra as tentativas de limitação dos efeitos da imunidade tributária destinada às contribuições sociais, por meio da introdução de requisitos estranhos ao Código Tributário Nacional e por via de lei ordinária, o que por certo encontra óbice pelo inciso II do artigo 146 da Constituição, sendo tal hipótese objeto de nossa análise no item a seguir.

De tudo que fora dito acima, resta evidente a grande discussão em torno dos requisitos constitucionais no que se refere aos elementos pragmáticos da relação jurídico-tributária entre o ente privado e a pessoa política de direito público, mais

²³⁷ RE 566622, Relator Min. Marco Aurélio – origem: Rio Grande do Sul.

especificamente no que tange a discussão em relação à necessidade de atendimento de requisitos além dos previstos constitucionalmente para a fruição da benesse constitucional.

Nesse sentido tem-se que o próprio texto constitucional estabelece no campo da sua previsão o necessário atendimento à norma infraconstitucional, firmando então que não obstante ser sem finalidade lucrativa e prestar serviços educacionais, tais entidades ainda deverão relacionar seus serviços, renda e patrimônio à consecução de suas finalidades estatutárias²³⁸, atendidos, ainda, os requisitos da lei.

Há, entretanto, corrente doutrinária crítica ao definido pela norma constitucional, para os quais o mero atendimento aos ditames fixados pela própria Constituição já seriam suficientes à produção dos efeitos estabelecidos no plano constitucional. Esse é, por exemplo, o entendimento fixado por Regina Helena Costa²³⁹ para quem as hipóteses abrigadas pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição são suficientes para o desfrute da imediata exoneração tributária, justamente por se revestirem de natureza subjetiva. Nesse mesmo sentido é a lição de Roque Antonio Carrazza²⁴⁰ que fundamenta já ter o legislador constituinte indicado o requisito fundamental à subsunção do texto constitucional, qual seja a ausência de finalidade lucrativa e a necessária vinculabilidade às finalidades essenciais da instituição educacional.

Este, porém, não é o entendimento comungado pelo presente trabalho acerca da temática aqui proposta, estando esse mais filiado ao pensamento fixado por Paulo de Barros Carvalho²⁴¹, que reconhece a prevalência limitada da eficácia da norma constitucional, a qual necessariamente deverá ser condicionada, no que tange aos seus efeitos, ao atendimento dos requisitos infraconstitucionais fixados pela lei.

Ora, sem óbice ao magistério da corrente a que se opõe, resta evidente a necessidade de regulamentação do Texto Constitucional, posto que não compete a Constituição se demorar no detalhamento das condições por ela estabelecidas, sob pena, inclusive, de esvaziar a competência do legislador infraconstitucional, sendo indispensável, portanto, a regulamentação de fatores fixados constitucionalmente

²³⁸ “§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas “b” e “c”, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.” Art, 150, VI “c” e §4º da Constituição Federal de 1988.

²³⁹ COSTA, op. cit., p. 161.

²⁴⁰ CARRAZZA, op. cit., p. 631.

²⁴¹ CARVALHO, op. cit., p. 186.

para fins de atingimento pleno das pretensões que delinearam o seu estabelecimento.

Somente a título exemplificativo, a Constituição fixa que a ausência de finalidade lucrativa se faz necessária ao enquadramento da entidade beneficiada, contudo, não se propõe a esmiuçar quais serão os requisitos para que determinada entidade seja considerada sem finalidade lucrativa, isto é, o que aparentemente beira a obviedade não parece ser tão simplório como se aparenta, uma vez que diversas ações podem ser tomadas para o atingimento deste simples objetivo, em detrimento dos reais propósitos que motivaram a inclusão de tais entidades no âmbito da incompetência tributária. Assim, a adotar-se unicamente o conceito fixado pela Carta Magna estar-se-ia admitindo a possibilidade de engendramento de procedimentos capazes de comprovar a aparente ausência de finalidade lucrativa, mas que em verdade possuem o condão unicamente de mascarar a real intenção de locupletação indevida da benesse constitucional em favor da maximização dos lucros, o que por óbvio não parece ser o propósito constitucional a que se destina.

Logo, a não distribuição de qualquer parcela do seu patrimônio ou renda, a título de participação ou distribuição de resultados, bem como a aplicação integral, no país dos recursos auferidos na manutenção dos seus objetivos institucionais e, ainda, a exigência de escrituração de suas receitas e despesas em livros contábeis, são elementos que garantem a esmerada utilização da imunidade tributária, sem os quais, utilizando-se apenas da prevalência plena da norma constitucional, muito maiores seriam os riscos de condutas ardilosas no âmbito tributário.

Acrescente-se, ainda, que a limitação dispendida pelo legislador constitucional à norma sob comento serve, sobretudo, como forma de proteção à sociedade, não só no que tange ao uso indevido da norma excludente, mas também como forma de ratificação e validação das condutas adotadas por tais entidades, protegendo, assim, os elementos principiológicos que motivaram a sua inserção no âmbito constitucional.

Noutros termos, é cediço que a imunidade tributária conferida às determinadas entidades onera os demais contribuintes em quantia além da que haveriam de suportar, razão pela qual, a despeito das motivações que incentivaram a sua exclusão do rol de tributação, se faz de especial relevo o acompanhamento de tais instituições a fim de que não haja a deturpação do anseio/propósito constituinte,

o que por certo favoreceria o enriquecimento ilícito, o que de igual forma encontra vedação no ordenamento jurídico nacional.

Derradeiramente, no que concerne à natureza jurídica da norma regulamentadora, por obvio que a par do que preconiza o inciso II do artigo 146 da Constituição, se esta tiver como objeto a regulamentação de preceitos ligados ao que a Constituição define como “limitações ao poder de tributar”, o que por certo se trata das imunidades tributárias elencadas pela Carta Magna²⁴², não restam dúvidas que deverá ser complementar e, portanto, deverá ser submetida aos ritos próprios para sua aprovação, não sendo viável, assim, conforme já exaustivamente tratado acima, buscar a regulamentação da imunidade tributária por via ordinária, sob pena de inequívoca infração à norma constitucional.

Comunga-se ainda das lições estabelecidas por Roque Antonio Carrazza²⁴³, no sentido que mesmo a norma complementar não se encontra livre quanto ao seu ímpeto regulamentador, estando esta condicionada a tratar exclusivamente dos requisitos estruturais a que tais instituições deverão se submeter, ou seja, deverá se ater unicamente a elementos em torno da ausência de finalidade lucrativa destas, sendo que somente o descumprimento de tal característica poderá desvincular mencionadas entidades da benesse tributária, de maneira temporária ou definitiva.

Entende-se então que estabelecer requisitos que não se relacionem ao propósito constitucional de identificação da ausência de finalidade lucrativa das instituições privadas de ensino, por mais que tenham sido instituídos pela via adequada – lei complementar, por certo o seu eventual descumprimento não autoriza o desenquadramento da entidade educacional do gozo da imunidade tributária, posto que não se referem à demonstração da ausência de fins lucrativos, como bem estabeleceu a norma constitucional. Assim, exigências como a retenção do Imposto de Renda dos prestadores de serviço e servidores na fonte, tal qual como estatui o §1º do artigo 9º do Código Tributário Nacional, não têm autorização para determinar a perda ou a suspensão da imunidade das instituições de educação, da mesma forma que o não atendimento às demais obrigações acessórias, aqui definidas pelo §2º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, gera

²⁴² Note que a constituição intitula sua seção destinada a tratar das imunidades tributárias como “Seção II DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR”, sendo perfeitamente dialética a conclusão de que previsão contida pelo inciso II do artigo 146 da Constituição está destinada a tratar das imunidades tributárias.

²⁴³ CARRAZZA, op. cit., p. 636.

responsabilidade de efeitos administrativos, mas nunca de forma a inabilitação ao enquadramento à imunidade tributária, salvo quando a referida inobservância impossibilitar a aferição da condição definida constitucionalmente.

Por tal razão, então, que em consonância com o que defende Roque Antonio Carrazza²⁴⁴, entende-se haver inconstitucionalidade do §1º do artigo 9º do Código Tributário Nacional em relação às entidades educacionais, uma vez que o dispositivo legal em destaque não pode ser relacionado como condicionante à fruição dos efeitos da imunidade tributária conferida a tais entidades, pois seu cumprimento não se encontra relacionado à comprovação de ausência da finalidade lucrativa.

3.1.1.2 Atendimento a Lei 12.101/2011

Consoante exhaustivamente tratado no item anterior é cediço o argumento em relação à necessidade de regulamentação da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, por que a par do que se extrai do próprio texto constitucional, o gozo pleno da imunidade ali expressada encontra-se condicionado ao atendimento dos requisitos fixados em lei complementar, que no caso cuida-se do Código Tributário Nacional²⁴⁵, o qual no bojo do seus artigos 9º e 14 regulamentam o artigo 150 da Constituição Federal.

Caminho diverso, no entanto, encontra-se na imunidade destinada a exclusão da competência para instituir as contribuições destinadas a seguridade social, entabuladas no âmbito do §7º do artigo 195 da Constituição da República, a qual define, não obstante a atecnia contida na sua redação²⁴⁶, que as imunidades

²⁴⁴ CARRAZZA, op. cit, p. 637.

²⁴⁵ O Código Tributário Nacional foi instituído pela Lei n. 5.172/1966, sendo veiculado como lei ordinária, porquanto à época vigia a Constituição de 1946 que não previa no seu bojo a figura da lei complementar como instrumento legislativo diferido. Sob a égide da Constituição de 1967, que teve sua vigência a partir de março de 1967, criou-se a hipótese de lei complementar, que tinha como escopo tratar das matérias relacionadas ao sistema tributário nacional, quando então se passou a discutir a prevalência do CTN diante da nova constituição, tendo como razão a incompatibilidade quanto ao seu aspecto formal. Contudo, por força do princípio da recepção, que define que as normas infraconstitucionais anteriores à Constituição são recepcionadas pela nova ordem constitucional, ressalvada a hipótese de confronta a preceitos substantivos do novo ordenamento, é que o Código Tributário Nacional passou a ser equiparado a lei complementar, não por que realmente o seja, mas pelo simples motivo de que a atual Constituição exige que para legislar acerca de matéria tributária cuidada pelo CTN, que se faça por via complementar, razão pela qual o CTN passou então a figurar no mesmo nível de eficácia da norma que a atual Constituição exige.

²⁴⁶ O §7º da Constituição denomina como isenção o que por certo trata-se de imunidade, dada a sua matriz constitucional, conforme já mencionado no presente trabalho.

relacionadas a tal mister deverão ser dirigidas a entidades que sejam beneficentes de assistência social, atendidos os requisitos estabelecidos em lei ²⁴⁷.

Aqui se traça breve recorte em relação ao comando legal sob comento, no sentido de se admitir que a lei de caráter regulatório com previsão no dispositivo constitucional deverá ater-se apenas ao que se refere à identificação de entidades beneficentes, as quais deverão, por obrigatoriedade, destinar parcela do seu atendimento em modalidade gratuita à população. De outro giro, admitir o contrário, isto é, a competência da norma infraconstitucional em legislar acerca dos fundamentos definidos expressamente pela Constituição, é necessariamente invalidar a eficácia da norma constitucional, subjugando-a ao interesse do legislador ordinário, o que não nos parece ser compatível com a dinâmica adotada pelo constituinte.

Ademais, recordarmos novamente que a legislação de conteúdo regulatório que destaca a Constituição, mesmo que se admita a possibilidade de tratar de elementos em torno dos aspectos materiais da imunidade tributária em questão, por certo somente poderá regulá-la, jamais alterar a sua substância, tampouco a quem se destina sob pena de irremediável inconstitucionalidade no tocante aos seus traços materiais.

Acrescenta-se, ainda, que deve haver distinta dicotomia entra a imunidade prevista pelo artigo 195, §7º e 150, VI, “c” da Constituição, isso porque, ambas, muito embora produzam efeitos semelhantes aos seus beneficiários, não são correlatas entre si, pelo contrário, se à primeira, destinada à exclusão da incidência tributária sobre as contribuições destinadas a seguridade social exige-se traços de beneficência, à segunda, com efeitos apenas no tocante a impostos, não se exige o mesmo, razão pela qual na hipótese o eventual desenquadramento de traço exigido às contribuições, a saber, beneficente, não deve igualmente atingir a imunidade conferida a impostos, justamente por não haver no comando constitucional tal exigência, sendo o contrário também verdadeiro para o caso.

Assim, exigir de uma instituição educacional para fins de fruição dos efeitos da imunidade destinada ao Imposto sobre a Renda – IRPJ, o atendimento gratuito proporcional aos ditames definidos pela Lei nº 12.101/2009, parece-nos

²⁴⁷ Há muito já se posicionou o Supremo Tribunal Federal que, não obstante o artigo 195, §7º da Constituição não fazer menção expressa a entidades educacionais, essas, desde que dediquem parcela considerável do seu atendimento de maneira gratuita, conforme requisitos estabelecidos infraconstitucionais são igualmente enquadradas no bojo da referida imunidade.

flagrantemente inconstitucional, uma vez que não há na Constituição, tampouco no Código Tributário Nacional, qualquer comando que valide a prática em questão, sendo cabível tal exigência apenas para a imunidade que se destina às contribuições dedicadas a seguridade social.

Não obstante a tudo isso, é importante frisar, outrossim, que não há liberdade plena ao legislador infraconstitucional no que toca a regulamentação da Constituição, ou seja, não há sob sua tutela um cheque em branco para legislar e impor condições conforme lhe aprouver, pelo contrário, não deve este inovar, tampouco limitar os efeitos da norma imunizante a ponto de obstar o seu acesso a quem de direito, conforme discussão que se instaura no bojo do Recurso Extraordinário n. 566622, que tramita atualmente perante o Supremo Tribunal Federal, onde se discutem elementos em torno de uma aparente inconstitucionalidade formal e material da Lei nº 12.101/2009 que fora instituída com fito a regulamentar o §7º do artigo 195 da Constituição.

Consta como mérito recursal as modificações promovidas no artigo 55 da Lei n. 8.212/1991, o qual inova ao exigir que a concessão da imunidade tributária esteja condicionada ao atendimento mínimo de 60% dos serviços prestados pelas instituições de assistência social ligadas à área de saúde, aos beneficiários do Sistema Único de Saúde (SUS).

Tem-se ainda como objeto do recurso a Lei n. 9.732/1998 que define para as entidades beneficentes de educação que a imunidade tributária recairá apenas na proporção das vagas concedidas gratuitamente a carentes ou, na hipótese de instituições de assistência social, no valor do atendimento dos beneficiários do Sistema Único de Saúde (SUS).

De se destacar, outrossim, a argumentação despendida pela União Federal em sentido de dar validade a decisão recorrida, aduzindo, preliminarmente, a perda do objeto recursal, uma vez que o artigo 55 da Lei n. 8.212/91 fora revogado pela Lei n. 12.101/2009 e, no mérito, sustentando que o referido comando legal cuidou apenas de firmar regras para a constituição e funcionamento das entidades beneficentes de assistência social, não inserindo qualquer regramento no que tange a sua imunidade, o que por certo não deve prosperar, haja vista que, no tocante ao argumento preliminar, é evidente que a afronta à sociedade ocorreu anteriormente à data de vigência da Lei n. 12.101/2009, e no mérito resta flagrante limitação de acesso à imunidade que encontra-se contida no artigo 55 da referida lei.

Até o presente momento não fora encerrado o julgamento do sobredito recurso, tendo em vista o pedido de adiamento proposto pelo relator Ministro Marco Aurélio, no entanto, já houve votos dos ministros Marco Aurélio, Joaquim Barbosa, Carmén Lúcia e Luís Roberto Barroso no sentido de dar provimento a pretensão recursal, pelo fundamento de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados, tendo em vista que as restrições dispostas por estes meios não poderia se dar por meio de lei ordinária, mas sim por lei complementar, conforme se extrai da inteligência do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal.

Em sentido diverso, contudo, tem sido até o momento os entendimentos formulados pelos Ministros Teori Zavaski, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Ricardo Lewandowski, os quais negaram provimento ao recurso sob o argumento de não haver qualquer infração constitucional por parte da Lei n. 12.101/2009, restando apenas os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Celso de Mello que certamente trarão definições jurisprudenciais acerca da temática ora abordada.

Diante das discussões acima apresentadas é imperioso ainda estabelecer que independente do deslinde a ser apresentado pelo Supremo Tribunal Federal, que decidirá tal questão de maneira muito acirrada, conforme apresentado acima, a norma necessária à alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição deve ser de conteúdo meramente regulatório quanto a ausência de lucratividade da entidade educacional, bem como a que subsiste como necessária ao §7º do artigo 195 deverá se ater exclusivamente quanto a caracterização de entidade beneficente, já que não havia no ordenamento jurídico brasileiro definição legal quanto a esse requisito, devendo, portanto, ambas serem de natureza complementar à Constituição Federal, o que por certo, no caso da imunidade destinada aos impostos, já se deu com a recepção pela Constituição de 88 do Código Tributário Nacional sob tal título²⁴⁸.

Em outro sentido, porém, é o entendimento de Misabel Derzi²⁴⁹ que define ser a norma mencionada pela sobredita alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição de natureza ordinária, posto que lhe compete apenas regulamentar a constituição e formalização das entidades ali referidas, as quais deverão se submeter aos reclamos do Estatuto Civil, o qual exige que estas sejam constituídas na forma da lei civil, bem como que sejam os seus estatutos adequados ao

²⁴⁸ Vide nota 242 deste trabalho.

²⁴⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. As imunidades e a vedação por lei ordinária de se remunerarem diretores estatutários. IBET. Disponível em: <http://bit.ly/2hf3Jdl>. Acessado em: 18 out. de 2016.

desempenho das atividades essenciais de que trata, inclusive, o §4º do artigo 150 da Constituição.

Sem óbice ao que fora tratado acima, no entanto, não parece razoável laborar nesse sentido, pois utilizando dos elementos e técnicas interpretativas, mais precisamente de fito teleológico, parece mais apropriado admitir-se que a exigência a que se refere o comando constitucional tem relação não apenas com a constituição das mencionadas entidades, o que por certo já teria resguardo no próprio Código Civil, não importando como necessária a ressalva constitucional, mas sim se refere à preocupação do legislador constitucional em tratar acerca do enquadramento das entidades ali elencadas como “sem fins lucrativos” o que por certo encontra carência de amparo legal quanto a sua definição. Ademais, dada ainda repercussão econômica e a ênfase constitucional também nesse sentido, parece igualmente razoável admitir que o legislador constituinte estivesse permeando meios legais para fins de inibir a incidência da benesse constitucional para instituições sem enquadramento de relevância social, indispensável ao gozo da norma imunizante.

Contudo, não obstante a divergência acima disposta, coaduna-se entendimento com a jurista²⁵⁰ no que tange a conclusão sobre a prevalência de dois comandos constitucionais diversos entre si e aplicáveis à mesma matéria, e que não se incompatibilizam, estando ambas aptas à regência do usufruto da imunidade tributária em questão:

a) as leis simplesmente ordinárias, não sendo exigível a aprovação mediante *quorum* especial, que dispõem sobre a natureza jurídica e os procedimentos formais e materiais adequados para a constituição dos sindicatos, dos partidos políticos e das instituições de educação e de assistência social. O Código Civil, por exemplo, que traça os requisitos mínimos para a formação das fundações, das associações e das sociedades sem fins lucrativos, é inteiramente aplicável; b) as leis complementares, que estabelecem as condições e requisitos a que se refere o art. 146, II, não podem disciplinar ou modificar a natureza ou o conceito formal de sindicatos, partidos políticos, fundações e associações sem finalidade lucrativa (definidos em lei civil própria, ordinária), a que se refere o art. 150, VI, c, mas ditam os requisitos, para fins tributários, a serem observados por todas aquelas mesmas pessoas ali enumeradas. O art. 14 do Código Tributário Nacional (modificado pela Lei Complementar nº.

²⁵⁰ DERZI, op. cit.

104/2001), é exemplo patente dessa espécie de regulamentação complementar.

Por tais razões, entende-se ser persuasivo o argumento que encampa a norma complementar como a que se refere à alínea “c” do inciso VI do artigo 150, bem como ao §7º do artigo 195 da Constituição, sendo, contudo, admissível a corrente que defende ser a norma ali apresentada de caráter ordinário, desde que seu conteúdo não cuide de matéria sob reserva de lei complementar, o que por certo não se vislumbra no hodierno cenário legal brasileiro, mais detidamente quanto a imunidade destinada às contribuições à seguridade social.

Destaquem-se, então, as intensas nuances vividas pelas entidades educacionais de características condizentes à percepção da imunidade tributária conferida pelo §7º do artigo 195 da Constituição, no que tange às exigências propostas pelas legislações complementares acima comentadas, isso por que, a teor do que define José Eduardo Sabo Paes²⁵¹, tal instabilidade é fruto da alteração na política da assistência social que migrou de uma política de Estado para política de Governo, implicando assim em constantes alterações resultado das sucessões governamentais.

Anteriormente estabelecida sob a égide da Lei n. 8.212/91, a regulamentação da imunidade tributária quanto às contribuições a seguridade social das entidades educacionais, sobretudo as dedicadas ao ensino superior, fora inicialmente alterada por meio da Lei n. 11.096/2005 que introduziu o Programa Universidade para Todos – PROUNI, o qual assentou como requisito para certificação de beneficente destas entidades a aplicação de no mínimo 20% da sua receita bruta em gratuidade, além de estabelecer que a necessidade de 01 bolsa de estudo integral para cada 09 alunos pagantes²⁵².

Superadas as alterações introduzidas pela Lei n. 11.096/2005, posteriormente fora publicada a Lei n. 12.101/2009 que readequou amplamente os requisitos

²⁵¹ PAES, José Eduardo Sabo. Novo Marco Regulatório da Filantropia no Brasil: Análise crítica da migração de política de Estado para política de governo. In: *Terceiro Setor e Tributação*. Rio de Janeiro, Forense, 2011. v. IV.

²⁵² Art. 10. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo integral para estudante de curso de graduação ou seqüencial de formação específica, sem diploma de curso superior, enquadrado no § 1º do art. 1º desta Lei, para cada 9 (nove) estudantes pagantes de cursos de graduação ou seqüencial de formação específica regulares da instituição, matriculados em cursos efetivamente instalados, e atender às demais exigências legais.

estabelecidos pela norma anterior, lançando novamente as entidades educacionais em novidade de procedimentos, inclusive no que tange ao órgão certificador, passando do Conselho Nacional de Assistência Social para os Ministérios executivos relacionados com a atividade desempenhada, o que por certo ainda provoca diversas críticas, posto que sob tal formato não há mais a participação da Sociedade Civil na análise das solicitações de certificação, bastando a essas a mera consulta pública por meio dos sítios oficiais dos Ministérios na internet, quando da interposição de recursos administrativos contra o indeferimento de certificações²⁵³.

Outro ponto de destaque quanto à alteração firmada pela vigência da Lei n. 12.101/2009, sem óbice as demais a seguir apresentadas, está na segregação das contabilidades de entidades atuantes em mais de uma área social. Assim, instituições dedicadas ao atendimento na área da saúde, assistência social e educação passaram a ter controles contábeis separados entre si, o que não se vislumbrava no texto anterior, quando a exigência recaía de maneira uniforme sobre toda a instituição, podendo assim respectiva entidade dedicar-se a beneficência exclusivamente sobre uma das mencionadas áreas e obter a certificação para todas as demais, conforme previsão contida no inciso IV do artigo 29 da sobredita lei.

Sistematizando as alterações provocadas então pela Lei n. 12.101/2009 para as entidades destinadas aos serviços à educação, destacam-se: a supressão da exigência quanto ao percentual mínimo de aplicação em gratuidade, conforme previsto anteriormente sob o patamar de 20% da receita bruta; a adequação às diretrizes e metas estabelecidas no Plano Nacional de Educação (PNE); o atendimento a padrões mínimos de qualidade, aferidos pelos processos de avaliação conduzidos pelo Ministério da Educação – MEC; a concessão anual de bolsas de estudo na proporção de 01 (uma) bolsa de estudo integral para cada 05 (cinco) alunos pagantes, praticamente dobrando os padrões anteriormente definidos na proporção de 01 (uma) uma bolsa integral para cada 09 (nove) alunos pagantes. Vale reforçar, porém, que as alterações acima percorridas foram levadas a efeitos substancialmente quando da promulgação da Lei n. 12.868 de 2013, a qual alterou

²⁵³ Art. 21, § 5º O processo administrativo de certificação deverá, em cada Ministério envolvido, contar com plena publicidade de sua tramitação, devendo permitir à sociedade o acompanhamento pela internet de todo o processo; e, Art. 26. Da decisão que indeferir o requerimento para concessão ou renovação de certificação e da decisão que cancelar a certificação caberá recurso por parte da entidade interessada, assegurados o contraditório, a ampla defesa e a participação da sociedade civil, na forma definida em regulamento, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da publicação da decisão.

as bases de cálculo para fins de apuração da filantropia, como também alinhou condições de funcionamento e adequação das instituições educacionais aos critérios e ditames fixados pelo Ministério da Educação.

Ora, conforme já amplamente aduzido anteriormente, não parece razoável admitir que a aferição de uma entidade beneficente passe pelo cumprimento dos planos e matrizes definidos nacionalmente para a educação, uma vez que tais pontos em nada se coadunam com a verificação de atendimento proporcional gratuito. Isto é, se a Constituição define que para gozar da imunidade tributária destinada às contribuições à seguridade social se faz necessário o atendimento gratuito à parcela da população, por certo não pode servir como parâmetro para aferição de tal requisito exigências que sejam estranhas ao comando constitucional estabelecido, como se identifica nos incisos I e II do artigo 13 da Lei n. 12.101/2009, o que parece tratar-se, novamente, de flagrante inconstitucionalidade por parte do legislador ordinário, pois nitidamente usurpa a sua competência legal estabelecendo limites à Constituição Federal.

Não só por isso, insta lembrar que a fiscalização da qualidade dos estabelecimentos privados que se prestam ao ensino e o atendimento desses às normas federais é de competência exclusiva do Ministério da Educação e possui caráter social, não tributário, razão pela qual a sua exigência como condição para o gozo da norma imunizante se faz totalmente descabida à esfera tributária, justamente por fugir da competência material da norma tributária.

Deve, portanto, o texto regulador ser tratado de forma a não extrapolar os limites que lhe são reservados, não ingerindo em seara legal que não lhe fora conferida, o que não parece ser de muita consideração do legislador infraconstitucional, conforme demonstramos acima, tendo em vista que diversos são os comandos estabelecidos em clara afronta ao comando constitucional, como novamente se exemplifica pelas exigências estabelecidas pela Lei n. 9.532/1997, que em seu artigo 12 busca regulamentar a alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, por meio de via ordinária, o que, conforme exaustivamente já tratado acima, encontra vedação pela própria Constituição, a qual define a via de lei complementar para a regulação de limitações ao poder de tributar, a par do que se extrai do inciso II do seu artigo 146.

Repise-se ainda que a própria Lei n. 12.101/2009 encontra-se maculada pelo vício da inconstitucionalidade quanto a sua forma, posto que busca regular a

benesse tributária de que trata o §7º do artigo 195 da Constituição pela via ordinária, o que por certo encontra barreira na própria Constituição Federal. Ademais, quando ao seu conteúdo, viola também materialmente o comando constitucional ao estabelecer requisitos que em verdade obstam a fruição da norma imunizante, impondo condições inviabilizadoras às entidades relacionadas, sendo manifesta a inconstitucionalidade também nesse caso²⁵⁴.

É notório também, o caráter parafiscal aplicado pelo legislador infraconstitucional à norma sob preposição, isso por que resta evidente que ao tecer as condições legais estabelecidas às entidades beneficentes, buscou-se a indução de comportamento contrário ao pretendido pelo constituinte, qual seja a de cooperação ao Estado, o que em verdade resulta em aparente prejuízo ao erário público, direcionando-se, portanto, tal benesse às instituições realmente filiadas às premissas beneficentes, não comerciais.

Da análise do atual marco regulatório da imunidade tributária destinada às contribuições à seguridade social, conclui-se que, no atinente a sua forma entende-se ser inconstitucional, posto que pretende regular pela via ordinária comando fixado exclusivamente à via complementar e, no que toca ao seu conteúdo, igualmente em afronta ao Texto Constitucional, tendo em vista estipular condições de atendimento que não guardam relação com a identificação de traços filantrópicos das instituições beneficiadas, além de imprimir condições que inibem e inviabilizam a consecução da norma imunizante, sendo igualmente inadequada a via eleita.

3.1.2 Efeitos jurídicos da norma imunizante

Por ocasião da subsunção da norma imunizante sobre o fato típico nela apresentado, insere-se no âmbito jurídico-tributário a consequência dos efeitos de sua incidência, que *in casu*, como já definido alhures, exclui da competência tributária a possibilidade de onerar a entidade à norma enquadrada, por meio de tributos relacionados à consecução das atividades estatutariamente definidas por estas. Logo, havendo o atendimento dos reclamos legais quanto à caracterização

²⁵⁴ Conforme se extrai das condições fixadas pela Lei n. 12.101/2009, muitas condições impostas as entidades beneficentes, em verdade, atuam como desestimulantes à consecução das suas atividades, tais como o atendimento mínimo de 60% ao Sistema Único de Saúde, imposto para as instituições dedicadas ao serviço de saúde, como se verifica no bojo do seu artigo 4º, inciso II.

das instituições a quem pretende o legislador constitucional prestigiar, inviabiliza-se quanto a essas a cobrança de tributos incidentes sobre suas atividades.

Repise-se que se trata de norma de natureza genérica e subjetiva, posto que condiciona todas as pessoas políticas e a quaisquer tributos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços relacionados à consecução das atividades dos seus beneficiários, estando constituída não de maneira meramente aleatória, tendo, contudo, propósitos que visam prestigiar valores constitucionalmente consagrados, como por exemplo, a liberdade religiosa, a liberdade política, a liberdade sindical, a liberdade de expressão, os direitos sociais e econômicos, o acesso à cultura, o incentivo à assistência social, entre outros objetivos sociais.

Na hipótese dirigida às instituições que prestem serviços na área da educação, é evidente o tom social dado ao instituto, uma vez que representa a preocupação do Estado no atendimento ao consagrado direito à educação, entabulado como de via fundamental, o que solidifica a pretensão da Constituição em estabelecer agentes de cooperação estatal para fins de suporte ao comando constitucional.

É fundamental ainda ressaltar a nítida distinção das normas imunizantes que recaem sobre as entidades educacionais, como já incisivamente tratado anteriormente, sendo evidente a distinção havida entre as condições estabelecidas para a percepção da imunidade prevista pelo artigo 150, VI, “c” e da que se encontra disposta pelo §7º do artigo 195, ambas da Constituição Federal.

Nestes termos, para a primeira, com seus efeitos dirigidos para os impostos, a exigência é de que a entidade beneficiária seja caracterizada pela ausência de lucratividade, o que não necessariamente significa a inviabilidade de auferimento do lucro, mas que este, quando existente, seja totalmente reaplicado na própria instituição, sendo expressamente vedada a sua distribuição, a qualquer título. De outro giro, quanto à segunda, com consequências destinadas às contribuições à seguridade social, o que se exige é o traço filantrópico, isto é, a dedicação de parcela de suas atividades a título não oneroso em favor da sociedade.

Logo, nota-se sem maiores aprofundamentos interpretativos, a nítida diferença entre a percepção das normas imunizantes, não havendo para a percepção de uma, o necessário enquadramento à outra.

Portanto, inviável é a pretensão de se condicionar os efeitos de uma ao atendimento de requisitos necessários à outra, sendo o contrário igualmente

verdadeiro, ou seja, afronta claramente a norma constitucional o desenquadramento à determinada imunidade tributária, levando-se em consideração o desatendimento a requisitos exigidos ao gozo de outra norma imunizante. Noutras palavras, viola frontalmente o comando jurídico constitucional negar a fruição dos efeitos da imunidade tributária a impostos, prevista no artigo 150, VI “c” da Constituição, por ocasião de eventual desenquadramento da imunidade prevista no artigo 195, §7º da Constituição, a qual estabelece às entidades beneficentes a incompetência tributária na incidência das contribuições à seguridade social.

Quanto à dicotomia provocada sobre este ponto, importa a ressalva já realizada anteriormente, onde fora apresentado entendimento no sentido de que a imunidade tributária prevista pelo artigo 150, VI “c” da Constituição, não obstante ter redação destinada meramente a impostos, deve, porém, ter sua abrangência dirigida a todas as espécies tributárias que figuram no ordenamento jurídico brasileiro, pois ao considerar a lógica empregada pelo raciocínio que fixa a imunidade incidente apenas sobre os impostos, bastaria a simples análise do que preconiza o inciso XXXIV, “a” e “b” do artigo 5º da Constituição²⁵⁵ para que tal argumento fosse desconsiderado.

Complementa-se ainda com o raciocínio empregado por Paulo de Barros Carvalho ²⁵⁶, o qual admite que a Constituição possui regramentos definidos no que toca a sua natureza, como imunidades tributárias, mas que em verdade representam incompetências destinadas às taxas e à contribuição de melhoria, sendo tal fator suficientemente hábil a desconstituir a falsa premissa de que as imunidades tributárias são dirigidas apenas a impostos, como defendido por doutrina diversa²⁵⁷.

Contudo, a ramificação proposta daqui em diante, no que se refere a distinção das imunidades tributárias relacionadas às entidades educacionais, deve-se apenas em razão do atendimento à elementos didáticos empregados a este trabalho, sendo

²⁵⁵ Artigo 5º (...) XXXIV - são a todos assegurados, *independentemente do pagamento de taxas*: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal (grifos nossos).

²⁵⁶ CARVALHO, op. cit., p. 174.

²⁵⁷ Entendemos, ainda, que a definição que reputa a norma imunizante a exclusividade da sua incidência sobre os impostos, além de nos parecer fruto de uma interpretação literal e que não alcança resguardo no texto constitucional, desconsidera a simples existência, no bojo do próprio texto constitucional, de outras hipóteses de imunidade tributária que não enquadram-se no requisito da vinculabilidade eleito pela doutrina tradicional, bastando a menção aos exemplos trazidos pelo inciso XXXIV do artigo 5º e do §7º do artigo 195, sem prejuízo de outros tantos igualmente existentes, para que tal argumento seja amplamente rechaçado.

que não obstante a discussão doutrinária estabelecida anteriormente, é o entendimento jurisprudencial que deve haver atendimento individualizado das exigências impostas infraconstitucionalmente, sob pena de não reconhecimento da imunidade pretendida.

Em termos práticos a imunidade tributária conferida às instituições educacionais enquadradas nos preceitos definidos constitucionalmente produz incompetência tributária por parte dos entes políticos detentores de competência tributária, para a incidência de toda a sorte de impostos definidos pela Constituição, como também no que toca as contribuições à seguridade social incidentes sobre a atividade desempenhada pela respectiva entidade, imunizando-a de qualquer pretensão estatal quanto aos seus bens, rendas e serviços postos em disposição à consecução dos objetivos estatutariamente definidos.

Não há que se falar, portanto, na exigência de tributos que recaiam sobre as operações e prestações que dêem azo a incidência do Imposto sobre Operação e Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação, Imposto sobre Serviços – ISS, Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA, Imposto Territorial Rural – ITR, Imposto sobre Operações Financeiras; Imposto de Renda – IR e Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e todos os demais elencados pela Constituição, sem o descarte, ainda, da impossibilidade de incidência das contribuições dirigidas à seguridade social, como PIS, COFINS, CSLL e contribuição sobre a folha de salários.

Grande debate se instaura, porém, quando da incidência dos impostos denominados indiretos, tais como o ICMS, IPI e etc., mais detidamente no que tange a abrangência da norma imunizante quanto a estes. Tal qual já ocorrera anteriormente no presente trabalho, já houve posicionamento no sentido de que esta aplica-se tão somente às hipóteses onde a entidade beneficiária figura como contribuinte de direito do imposto, e não meramente de fato, tais como em operações de venda de mercadorias fabricadas por entidades imunes, nas quais entendemos haver impedimento quanto a incidência do ICMS.

Vale ainda o realce de que tal entendimento encontra guarida inclusive à seara jurisprudencial, onde o Pleno do Supremo Tribunal Federal em 2006, quando da análise dos Embargos de Divergência nos Embargos Declaratórios no Recurso

Extraordinário n. 186.175/SP²⁵⁸, fixou entendimento segundo o qual as entidades de educação e assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do art. 150, VI, “c” da Constituição, desde que haja vinculação estatutária destes e que o produto de tais vendas seja totalmente revertido em favor da respectiva instituição.

Outro, contudo, é o entendimento relacionado às hipóteses de figurar a entidade educacional beneficente como contribuinte de fato, como ocorre nas operações de compras de mercadorias que haja a incidência do ICMS, posto que a figura do contribuinte de fato se faz estranha à relação tributária, não podendo a entidade imune sustentar tal argumento a seu favor, como também a compra reflete o preço do produto, onde já se encontra incorporado o valor do tributo, o que lhe inviabiliza o manejo da norma imunizante.

Não obstante a tudo quanto fora acima introduzido, é relevante estabelecer que a análise se concentra exclusivamente sobre os tributos incidentes correntemente sobre os serviços prestados pelas entidades educacionais, as quais não possuem como mister a preponderância no fornecimento de produtos, mas sim de serviços, motivo pelo qual exclui-se de nosso regular estudo a percepção dos tributos incidentes sobre a circulação de mercadorias, dada a sua excepcionalidade ao caso em tela.

3.1.2.1 Análise crítica da renúncia estatal diante da contraprestação privada

Já se cuidou nos capítulos e itens anteriores de tecer cuidadosa investigação quanto aos elementos estruturais e legais que atinem a imunidade tributária no Brasil, em especial a destinada às instituições de educação, apontando entendimento analítico em torno da sua constituição e desenvolvimento dentro do hodierno cenário jurídico brasileiro, dedicando, então, a partir deste momento a tecer análise final quanto à relação lógica entre o não pagamento do tributo e o benefício auferido e empreendido socialmente pelas entidades beneficiadas.

Como exaustivamente fora desenvolvido no decorrer deste trabalho, entende-se que a imunidade alvo do presente estudo deva ser alvo de estrita e constante análise crítica, justamente pelas circunstâncias relacionadas a premissa de que a

²⁵⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 186.175/SP, julgamento: 23.08.2006

exoneração de um contribuinte onera os demais em carga extra, não prevista anteriormente, motivo pelo qual a observação de sua relevância e atendimento aos preceitos que a instituíram legalmente se faz de inquestionável relevância jurídico-social.

Antes, porém, importante é tratar-se acerca do cenário atual da filantropia das instituições educacionais no Brasil. Segundo o Fórum Nacional das Instituições Filantrópicas – FONIF²⁵⁹, atualmente são 4.930 entidades beneficentes que se dedicam a prestação de serviços na área da educação, gerando com isso 4,8 milhões de vagas de atendimento à sociedade e empregando 433.089 pessoas.

Depreende-se ainda da referida pesquisa publicada pelo FONIF que o setor de entidades beneficentes deixou de arrecadar em favor da previdência social, entre os anos de 2012 a 2014, o importe de R\$ 26.714.216.701,00, ficando atrás apenas das desonerações franqueadas a determinados setores da atividade empresarial e da ofertada ao programa de apuração simplificada da tributação – Simples Nacional²⁶⁰ o que demonstra a significância do presente estudo, ainda mais a considerarmos os tempos de crise e recessão econômica vivida pelo Brasil a partir do ano de 2014.

Tabela 1 - Desoneração

Isonção/Imunidade - Contribuição Seguridade Social(2012-2014)	Valor	Porcentagem
Desoneração da Folha de Pagamento - 56 Setores	R\$ 47.403.923.342,00	36,0%
Simples Nacional - MPEs	R\$ 43.832.170.130,00	33,3%
Entidade Sem Fins Lucrativos - Filantrópicos	R\$ 26.714.216.701,00	20,3%
Exportação Agroindústria	R\$ 11.684.395.342,00	8,9%
Microempreendedor Individual - MEI	R\$ 1.525.035.899,00	1,2%
Dona de Casa	R\$ 481.699.038,00	0,4%
Olimpiada e Copa do Mundo	R\$ 18.955.879,00	0,0%
Contribuição para Previdência Social	R\$ 131.660.396.331,00	100,0%

Fonte: FONIF (2016)

Relevante ressaltar novamente, que a renúncia representada pelos valores acima destacados guarda relação exclusivamente no que toca a imunidade da contribuição da contribuição sobre a folha salarial, incidente no importe de 20% da das respectivas entidades, sendo certo que a se levar em conta os demais tributos

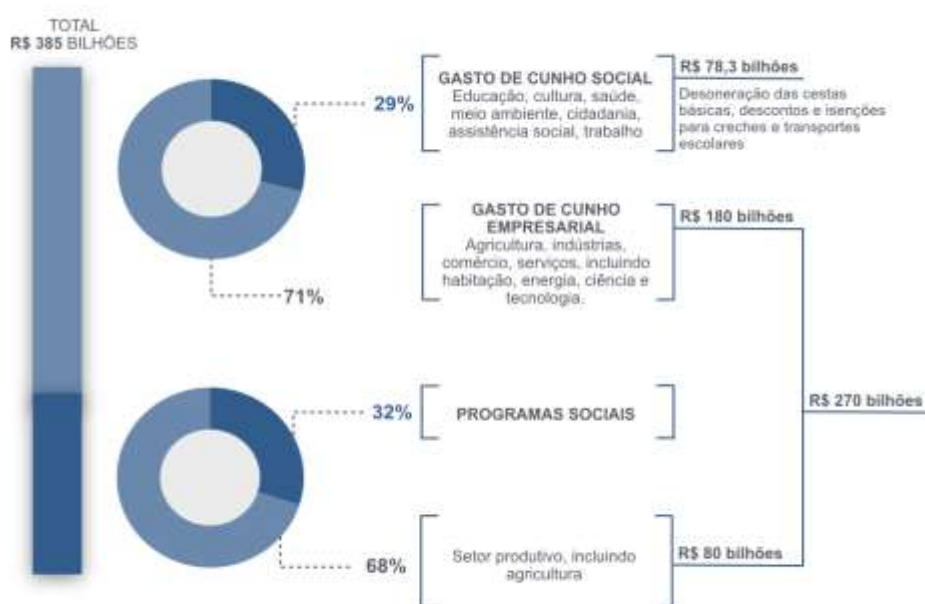
²⁵⁹ Disponível em: < <http://fonif.org.br/noticias/pesquisas/> > acessado em: 08/11/2016.

²⁶⁰ Segundo os dados apresentados pelo estudo encomendado pelo FONIF, as desonerações sobre a folha de pagamento oportunizada a 56 setores da atividade econômica do Brasil somam a quantia de R\$ 47.403.923.342,00, sendo na sequência acompanhada pela desoneração provocada pelo Simples Nacional que totalizou no período analisado (2012-2014) a monta de R\$ 43.832.170.130,00.

incidentes sobre a atividade empresarial, aos quais as instituições acobertadas pela imunidade tributária auferem o benefício constitucional, o volume será ainda mais representativo diante do cenário orçamentário nacional.

Assevera ainda o estudo sob análise que em comparação com o total de isenções referente às contribuições a Previdência Social proporcionadas pela União Federal dentro do período de 2014, no importe de R\$ 385 bilhões, a imunidade tributária do mesmo tributo destinada às entidades beneficentes em geral, tem caráter marginal e de pouco impacto dentro da política extrafiscal de gestão pública do Brasil, posto que representa R\$ 10 bilhões, isto é, aproximadamente 2,59% do valor total renunciado.

Gráfico 1: Isenções/Imunidades – Previdência Social



Fonte: FONIF (2016)

Há, porém, importante ressalva a se considerar quanto aos dados acima apresentados, pois em primeiro lugar só houve consideração dos valores totais atribuídos aos demais setores beneficiários da isenção sobre a contribuição destinada a previdência social, sem considerar o volume financeiro representado por tais áreas dentro do Produto Interno Bruto – PIB, ou da relevância social empreendida pelo executivo, como por exemplo a geração de emprego e ascensão social provocada pelos programas sociais. No segundo plano é importante também anotarmos que análise empreendida pelo estudo em questão levou em conta apenas a imunidade das contribuições destinadas a Previdência Social, sem considerar os demais tributos incidentes sobre o desempenho das atividades das

respectivas instituições, o que por certo seja objeto de análise posterior desta pesquisa.

Por tal razão, entende-se ser necessário o aprofundamento ainda maior quanto à análise da contraprestação ofertada pelo setor filantrópico, em específico quanto às entidades educacionais, o que leva então a iniciar a investigação proposta pela apuração sistemática da tributação incidente sobre a atividade empresarial dedicada à prestação de serviços educacionais, não importando, por ora, elementos relacionados ao faturamento, tampouco a quantidade de alunos ou a área de atuação, isto é, ensino fundamental, médio ou superior.

Tomando como base as alíquotas aplicadas atualmente para entidades educacionais de ensino superior que desenvolvem suas atividades no município de São Paulo, o que torna ainda mais robusto o propósito perscrutador empreendido, uma vez que parcela significativa das maiores entidades educacionais encontra-se estabelecida na respectiva cidade, delineia-se abaixo os principais tributos que incidem sobre as sobreditas instituições de ensino não albergadas pela imunidade tributária, sem o descarte das demais tributações que se aplicam de maneira específica e individualiza a determinado fato jurídico, que dada a sua especificidade, se desconsidera para o presente momento.

Tabela 2: Tributação básica

TRIBUTAÇÃO BÁSICA ENTIDADES EDUCACIONAIS	
Tributo	Aliquota
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	15,0%
Imposto Sobre Serviço	2,0%
PIS	0,65%
CONFINS	3%
Contribuição sobre o lucro líquido	9%
INSS Patronal	20%
IPTU	4%
IPVA	4%

FONTE: O Autor

Vê-se, portanto, que a par da tabela acima reproduzida, se torna aferível a identificação da carga tributária que recai sobre as entidades educacionais e pela qual as entidades imunes encontram-se protegidas pela norma constitucional. Ocorre, porém, que se fazem necessários elementos de maior pragmatismo para o alcance da última análise proposta por este estudo que se refere à contraprestação

lógica entre o benefício constitucional auferido e o benefício social empreendido. Por esta razão, analisaram-se os balanços financeiros publicados no ano de 2016 de três grandes grupos educacionais que atuam no Brasil, a saber, Kroton, Anima e Ser, a fim de identificar as maiores tendências quanto ao direcionamento dos seus recursos e, com isso, dispender análise mais realista da apuração pretendida.

Assim, a par dos valores e percentuais médios destinados a cada situação, e à luz da obtenção mais precisa acerca da análise crítica em torno da tributação incidente sobre as entidades educacionais que atuam no ensino superior, foi-nos permitido tecer singela simulação em relação a apuração contábil e de lucro, na modalidade real, de uma hipotética instituição, a qual considerou como elementos a perspectiva média de receita gerada a partir da composição de 4.000 (quatro mil) alunos, pagantes à média mensal de R\$ 1.000,00 (mil reais), resultando a tabela a seguir colacionada²⁶¹:

²⁶¹ Insta ainda esclarecermos, que a hipótese traduzida pela simulação que segue delineada na tabela abaixo leva em consideração valores praticados pelo mercado nacional, utilizando-se, ainda, de dados médios obtidos por meio da simulação realizada pelo Sindicato das Mantenedoras do Ensino Superior – SEMESP. Disponível em: <http://www.aprendervirtual.com.br/noticiaInterna.php?IDx=41>. Acesso em: 09.11.2016.

Tabela 3: Simulação de lucro real – sem imunidade

SIMULAÇÃO LUCRO REAL			
APURAÇÃO TRIMESTRAL S/ IMUNIDADE			
Total Alunos			4000
Alunos Pagantes	100%		4000
(-) Bolsas Lei 12.101/09	0%		0
Mensalidade	100%	R\$	1.000,00
RECEITA BRUTA		R\$	12.000.000,00
(-) PIS	1,65%	R\$	198.000,00
(-) COFINS	7,60%	R\$	912.000,00
(-) ISS	2,00%	R\$	240.000,00
TOTAL ENCARGOS SEM RECEITA	11,25%	R\$	1.350.000,00
Receita Líquida		R\$	10.650.000,00
Despesas Operacionais			
(-) Salários	40%	R\$	4.800.000,00
(-) INSS Patronal*	20,00%	R\$	960.000,00
(-) 13º Salário*	8,33%	R\$	399.840,00
(-) Férias*	10,83%	R\$	519.840,00
(-) FGTS*	8,00%	R\$	384.000,00
(-) SAT *	0,00%	R\$	0,00
(-) Total Encargos Trabalhistas**	18,86%	R\$	2.263.680,00
(-) Serviços Tomados	3%	R\$	360.000,00
(-) Manutenção e Conservação	1%	R\$	120.000,00
(-) Locação e Arrendamento	3%	R\$	360.000,00
(-) Propaganda e Publicidade	5%	R\$	600.000,00
(-) Livros + Materiais Didáticos	3%	R\$	360.000,00
(-) Despesas em Geral	5%	R\$	600.000,00
TOTAL DESPESAS**	78,86%	R\$	9.463.680,00
Resultado antes CSLL		R\$	1.186.320,00
(-) CSLL	9%	R\$	106.768,80
Resultado antes IRPJ		R\$	1.079.551,20
(-) IRPJ	15%	R\$	161.932,68
(-) IRPJ Excedente***	10%	R\$	101.955,12
LUCRO LÍQUIDO		R\$	815.663,40
TOTAL CARGA TRIBUTÁRIA +	25,53%	R\$	3.064.656,60

* Incidente sobre os Salários

** Incidente sobre a Receita Bruta

*** Incidente sobre o lucro que exceder R\$

FONTE: O Autor

Da análise dos dados acima que, frise-se, foram extraídos da análise dos balanços financeiros publicados de três grandes grupos educacionais e de estudo elaborado pelo sindicato das entidades mantenedoras das instituições de ensino superior, tem-se que a simulação acima destacada apresenta uma carga tributária média de 25,53%, isto é, R\$ 3.064.656,60 em números simulados, incidente sobre as receitas das respectivas entidades, dando margem bastante segura para

empreender observação crítica quando ao benefício social empreendido pela imunidade tributária.

Destaca-se, contudo, que a simulação acima representada *per si* não é suficiente para a aferição buscada por ora, sendo necessária a sua replicação em moldes consonantes aos preditos acima, tendo alteração apenas no que se refere à proporção de alunos pagantes, sendo que na primeira hipótese não havia alunos beneficiados por bolsas estudantis, sendo que para a segunda abaixo inclusa considera-se o atendimento aos reclamos estabelecidos pela Lei nº 12.101/2009 a qual regulamenta e define as características próprias das entidades beneficentes, que fazem jus a imunidade predita pelo §7º do artigo 195 da Constituição.

Tabela 4: Simulação lucro real – com imunidade

SIMULAÇÃO LUCRO REAL			
APURAÇÃO TRIMESTRAL C/ IMUNIDADE			
Total Alunos			4000
Alunos Pagantes	83%		3333,60
(-) Bolsas Lei 12.101/09	16,66%		555,38
Mensalidade	100%	R\$	1.000,00
RECEITA BRUTA	R\$		10.000.800,00
(-) PIS	0,65%		IMUNE
(-) COFINS	3,00%		IMUNE
(-) ISS	2,00%		IMUNE
TOTAL ENCARGOS SEM RECEITA	5,65%	R\$	-
Receita Líquida		R\$	10.000.800,00
Despesas Operacionais			
(-) Salários	40%	R\$	4.800.000,00
(-) INSS Patronal*	20,00%		IMUNE
(-) 13º Salário*	8,33%	R\$	399.840,00
(-) Férias*	10,83%	R\$	519.840,00
(-) FGTS*	8,00%	R\$	384.000,00
(-) SAT *	0,00%	R\$	-
(-) Total Encargos Trabalhistas**	10,86%	R\$	1.303.680,00
(-) Serviços Tomados	3%	R\$	300.024,00
(-) Manutenção e Conservação	2%	R\$	200.016,00
(-) Locação e Arrendamento	3%	R\$	300.024,00
(-) Propaganda e Publicidade	5%	R\$	500.040,00
(-) Livros + Materiais Didáticos	5%	R\$	500.040,00
(-) Despesas em Geral	5%	R\$	500.040,00
TOTAL DESPESAS**	73,86%	R\$	8.403.864,00
Resultado antes CSLL		R\$	1.596.936,00
(-) CSLL	9%		IMUNE
Resultado antes IRPJ		R\$	1.596.936,00
(-) IRPJ	15%		IMUNE
(-) IRPJ Excedente***	10%		IMUNE
LUCRO LÍQUIDO	R\$		1.596.936,00
TOTAL CARGA TRIBUTÁRIA + PREVIDENCIÁRIA**	3,83%	R\$	384.000,00
TOTAL BOLSAS OFERTADAS - LEI 12.101/09	5,55%	R\$	555.377,76

* Incidente sobre os Salários

** Incidente sobre a Receita Bruta

*** Incidente sobre o lucro que exceder R\$ 20.000,00 mensais

Em relação à segunda simulação por ocasião deste estudo, conforme dito acima, levou-se em consideração a sistemática estabelecida pela Lei nº 12.101/2009 a qual define que a cada 06 (seis) alunos, 01 (um deverá) ter bolsa integral, equacionando-se a média de 16,66% de alunos não pagantes, o que para o caso acima simulado representa arredondados 556 alunos e uma renúncia de receita por parte do estabelecimento no importe de R\$ 555.377,76.

Resta, portanto, a comparação, dentro dos parâmetros hipotéticos acima consignados, entre os benefícios auferidos pelas instituições educacionais no que toca imunidade tributária a ela destinada e os benefícios sociais contraprestacionais empreendidos, sendo possível identificar que as entidades não albergadas pela benesse constitucional sofrem a incidência de carga tributária média no importe de 25,53%, o que representa para a hipótese acima R\$ 3.064.656,60, restando necessária para nossa análise, entretanto, a dedução da quantia recolhida a título de F.G.T.S., posto que tal obrigação também recai sobre as entidades imunes, totalizando então R\$ 2.680.656,60, equivalente a 22,33% de sua receita bruta.

De outro giro, contudo, o cenário passa a ser diverso, uma vez que as entidades alcançadas pela imunidade tributária, por meio da concessão de bolsas na proporção de 01 bolsa integral para cada 05 alunos pagantes, estabelecida pela Lei nº. 12.101/2009 compromete R\$ 555.377,76, o que representa 5,55% da sua receita bruta, que resulta sob o panorama do quadro comparativo entre as duas simulações propostas, em um déficit no comparativo entre comprometimento de receitas na ordem de 16,78%, que representa R\$ 1.678.134,24.

COMPARATIVO COMPROMETIMENTO PERANTE A RECEITA BRUTA – LUCRO REAL			
SEM IMUNIDADE			
Total Carga Tributária + Previdenciária S/ FGTS**	22,33%	R\$	2.680.656,60
COM IMUNIDADE			
Total Bolsas Ofertadas - LEI 12.101/109	5,55%	R\$	555.377,76

Evidente, portanto, que a par do que se extraiu por meio do estudo simulado para a hipótese de instituição de ensino com regime de apuração tributária por meio do lucro real, que a sistemática introduzida e praticada atualmente, tendo como base o que preconiza a Lei nº. 12.101/2009 implica em *déficit* de possibilidade de atendimento na importância máxima aproximada de 1.679 alunos, que representariam um aumento no atendimento filantrópico a discentes carentes da

ordem de 301,97%, o que por certo deva ser considerado sob o aspecto jurídico e social a luz do que preceitua a relação contraprestacional, da qual urge o equilíbrio como requisito indispensável.

SALDO PERCENTUAL – LUCRO REAL	
DEIXA DE APLICAR 16,78% DA RECEITA	
R\$	1.678.134,24

É certo, porém, que outros fatores devam ser considerados quando se quantifica os resultados comparativos acima destacados, como a inviabilidade de estruturas físicas e de material humano para o atendimento máximo pleiteado pelo exemplo acima, o que certamente implicaria na redução da qualidade de ensino ou até na inviabilidade da consecução das atividades definidas estatutariamente por tais entidades, certamente muito mais danoso à sociedade do que as sobreditas diferenças. No entanto, é fundamental que se busque um equilíbrio para essa balança aparentemente descompensada, sob pena de comprometimento excessivo dos recursos sociais.

Verdadeiramente admite-se também que a simulação sobreposta não considera elementos intangíveis da relação disposta pela Constituição, segundo a qual tais entidades servem como base de auxílio do Estado, alcançando situações inviáveis ao Estado, contudo, a contar dos elementos puramente pragmáticos traduzidos pelos números acima representados, tem-se uma base bem segura, considerando ainda boas margens de erro, que o desequilíbrio impera atualmente dentro da relação sociedade/imunidade.

Da mesma forma que se desconsideram características subjetivas e de difícil aferição ao caso proposto, como acima citado, destaque-se também não foram levados a lume para o presente caso as imunidades destinadas a não incidência do I.P.V.A, I.T.B.I., I.T.C.M.D., I.P.T.U., I.T.R., I.O.F., I.I., I.E., I.P.I., além dos impostos indiretos, dada a sua árdua aferição, tendo em vista a sua especificidade e impossibilidade de aplicação ao caso, o que por certo elevaria ainda mais o montante da desoneração e implicaria, a nosso ver, em um maior desequilíbrio da balança social.

Outro cenário ainda necessário à observação crítica considera uma instituição educacional com regime de apuração tributária pelo sistema do lucro presumido, a qual ainda sustenta os mesmos parâmetros definidos anteriormente para quantidade de alunos, 4.000, bem como do preço médio das mensalidades no importe de R\$

1.000,00, tomando igualmente como base para apuração da contribuição denominada cota patronal e do F.G.T.S. os valores já utilizados no exemplo anterior, os quais repise-se, foram extraídos da média aferida pela análise do balanço financeiro de parcela representativa do mercado educacional, restando o resultado delineado na tabela abaixo colacionada:

Tabela 5: Simulação lucro presumido - sem imunidade

SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO			
APURAÇÃO TRIMESTRAL S/ IMUNIDADE			
Total Alunos			4000
Alunos Pagantes	100%		4000
(-) Bolsas Lei 12.101/09	0%		0
Mensalidade	100%	R\$	1.000,00
RECEITA BRUTA		R\$	12.000.000,00
IRPJ*	15%	R\$	576.000,00
IRPJ Excedente**	10%	R\$	378.000,00
(-) PIS	0,65%	R\$	78.000,00
(-) COFINS	3,00%	R\$	360.000,00
(-) ISS	2,00%	R\$	240.000,00
(-) FGTS***	8,00%	R\$	384.000,00
(-) INSS Patronal****	20,00%	R\$	960.000,00
Resultado antes da CSLL		R\$	9.024.000,00
(-) CSLL	9%	R\$	812.160,00
LUCRO LÍQUIDO		R\$	8.211.840,00
TOTAL CARGA TRIBUTÁRIA + PREVIDENCIÁRIA**	31,56%	R\$	3.788.160,00

* Incidente sobre 32% da receita bruta

** Incidente sobre o lucro que exceder R\$ 20.000,00 mensais

*** Incidente sobre folha salarial de R\$ 4.800.000,00

**** Incidente sobre a Receita Bruta

Vê-se, da mesma forma pela qual se identificou nas simulações anteriores, que o comprometimento da receita bruta frente à carga tributária incidente sobre tal instituição encontra-se superior a 20%, o que no caso ora proposto sobrepuja a marca dos 30% de comprometimento, atingindo mais precisamente o percentual de 31,56%, o que traduz a monta de R\$ 3.788.160,00, sem contar ainda com a dedução da parcela destinada ao F.G.T.S., que dada a sua natureza deva ser desconsiderada da análise a qual se propôs consoante fixado no exemplo anterior.

Sendo assim, traçando novamente o quadro comparativo entre as hipóteses aqui trazidas, as quais consideram a imunidade tributária como fator distintivo para fins de aferição do grau de comprometimento da receita bruta ante a carga tributária

incidente ou o benefício fiscal auferido, para a simulação da apuração tributária por meio do lucro presumido, têm-se os resultados a seguir demonstrados:

COMPARATIVO COMPROMETIMENTO P/ RECEITA BRUTA - SIMULAÇÃO LUCRO PRESUMIDO			
SEM IMUNIDADE			
Total Carga Tributária + Previdenciária S/ FGTS**	28,36%	R\$	3.404.160,00
COM IMUNIDADE			
Total Bolsas Ofertadas - LEI 12.101/109	5,55%	R\$	555.377,76

É notório, mais uma vez, o desequilíbrio das relações aqui discutidas, sendo certo, entretanto, que na hipótese simulada para o lucro presumido, há no plano geral considerável crescimento da carga tributária incidente sobre a atividade empresarial, contudo, quando se desconsideram fatores irrelevantes à comparação, identifica-se igualmente uma ligeira queda no desequilíbrio entre os graus de comprometimento da receita bruta, o que se vislumbra com maior precisão na tabela abaixo:

SALDO PERCENTUAL – LUCRO PRESUMIDO	
DEIXA DE APLICAR 22,81% DA RECEITA	
R\$	2.737.200,00

Destaque-se, ainda, que a hipótese traduzida acima também não levou em conta a incidência do I.P.V.A, I.T.B.I., I.T.C.M.D., I.P.T.U., I.T.R., I.O.F., I.I., I.E., I.P.I., além dos impostos indiretos, que dada a necessidade de especificações minuciosas, que entende-se não ser necessárias para os fins que se pretende por esta pesquisa, mas que conforme consignado anteriormente, por certo tornaria ainda mais gravoso o comprometimento da receita bruta frente a carga tributária incidente, não comprometendo, portanto, o resultado da pesquisa pretendida.

Este, contudo, não é o fim da análise empreendida ao caso proposto, sendo necessária ainda a aplicação do mesmo exercício comparativo à hipótese traçada pelo regramento anterior, o qual se estabeleceu por meio da Lei nº 8.212/91 que estabelecia os percentuais diversos aos que se utilizam atualmente por meio da Lei nº 12.101/2009.

Nesse sentido, utilizando das mesmas premissas estabelecidas anteriormente, onde se aplicam à hipótese a simulação de uma instituição de ensino dedicada a cursos superiores, composta por 4.000 alunos com pagamento mensal

de R\$ 1.000,00, cada, identificamos situação diversa à apresentada pelos exemplos anteriores, consoante se demonstra pela tabela abaixo indicada:

Tabela 6: Simulação lucro real – Regra Lei 8.212/91

SIMULAÇÃO LUCRO REAL			
APURAÇÃO TRIMESTRAL C/ IMUNIDADE			
Total Alunos			4000
Alunos Pagantes	89%		3555,60
(-) Bolsas Lei 8.212/91	11,11%		395,03
Mensalidade	100%	R\$	1 000,00
RECEITA BRUTA		R\$	10.666.800,00
(-) PIS	1,65%		IMUNE
(-) COFINS	7,00%		IMUNE
(-) ISS	2,00%		IMUNE
TOTAL ENCARGOS SEM RECEITA	10,65%	R\$	-
Receita Líquida		R\$	10.666.800,00
Despesas Operacionais			
(-) Salários	40%	R\$	4.266.720,00
(-) INSS Patronal*	20,00%		IMUNE
(-) 13º Salário*	8,33%	R\$	355.417,78
(-) Férias*	10,83%	R\$	462.085,78
(-) FGTS*	8,00%	R\$	341.337,60
(-) SAT *	0,00%	R\$	-
(-) Total Encargos Trabalhistas**	10,86%	R\$	1.158.841,15
(-) Serviços Tomados	3%	R\$	320.004,00
(-) Manutenção e Conservação	2%	R\$	213.336,00
(-) Locação e Arrendamento	3%	R\$	320.004,00
(-) Propaganda e Publicidade	5%	R\$	533.340,00
(-) Livros + Materiais Didáticos	5%	R\$	533.340,00
(-) Despesas em Geral	5%	R\$	533.340,00
TOTAL DESPESAS**	73,86%	R\$	7.878.925,15
Resultado antes CSLL		R\$	2.787.874,85
(-) CSLL	9%		IMUNE
Resultado antes IRPJ		R\$	2.787.874,85
(-) IRPJ	15%		IMUNE
(-) IRPJ Excedente***	10%		IMUNE
LUCRO LÍQUIDO		R\$	2.787.874,85
TOTAL CARGA TRIBUTÁRIA + PREVIDENCIÁRIA**	4,00%	R\$	341.337,60
TOTAL BOLSAS OFERTADAS - LEI 8.212/91	3,70%	R\$	395.027,16
COMPLEMENTO 20% - LEI 8.212/91	16,30%	R\$	1.738.688,40
TOTAL FILANTROPIA - LEI 8.212/91	20,00%	R\$	2.133.715,56

* Incidente sobre os Salários

** Incidente sobre a Receita Bruta

***Incidente sobre o lucro que exceder R\$ 20.000,00 mensais

Nota-se, de plano, que a primeira grande alteração com o exemplo anterior encontra-se constituída na própria relação entre alunos pagantes e alunos não pagantes, ou seja, na regra vigente é admitida a proporção de 01 aluno não pagante para cada 05 alunos pagantes, sendo que para a regra anterior o cálculo baseava-se na relação de 01 aluno não pagante para cada 09 alunos não pagantes, representando, com isso, via de regra, uma menor oferta de bolsas escolares a alunos de baixa renda.

Entretanto, não cessavam por ai as exigências formuladas pela regra precedida, pois não obstante o atendimento ao comando 01 aluno não pagante para cada grupo de 09 alunos pagantes, o que representava na prática a proporção de 11,11% dos alunos sob tal condição, recaia ainda sob a instituição filantrópica de educação a exigência de aplicação mínima de 20% da sua receita bruta em beneficência, sendo certo que, após o atendimento aos reclamos da proporção acima esclarecida, caberia ainda à instituição apurar o percentual da sua receita já aplicada nas respectivas bolsas e, na hipótese deste não representar o mínimo de 20%, complementar com novas iniciativas o percentual necessário, sob pena de não enquadrar-se como entidade filantrópica e, como consequência, não fazer jus a imunidade estatuída pelo §7º do artigo 195 da Constituição.

Em linhas gerais, a grande distinção entre as regras ora apresentadas encontra-se na proporção de aplicação de bolsas de estudo, o que atualmente segue o comando 01 x 05 e sendo que anteriormente a regra estabelecia a relação 01 x 09, no entanto, a norma atual eximiu as entidades educacionais beneficentes da aplicação mínima do percentual representativo de 20% da sua receita bruta em beneficência, bastando o atendimento ao comando fixado acima para a obtenção da Certificação de Entidades Beneficentes de Assistência Social na área de educação – CEBAS, dirigido pelo Ministério da Educação.

É importante ainda frisar, que o comando de aplicação mínima de 20% da receita bruta das entidades beneficentes em gratuidade fora mantido quando da promulgação da Lei nº 12.101/2009, a qual inicialmente havia alterado apenas a proporção da relação, conforme acima predito, o que tornava a relação de contraprestação social ao benefício fiscal auferido muito mais equilibrada, contudo, tal regramento fora revogado pela Lei nº 12.868/2013, que trouxe diversas mudanças nos requisitos para enquadramento de entidades beneficentes, incluindo

a alteração do artigo 13 da Lei nº 12.101/2009 que trazia previsão quanto ao atendimento dentro dos limites mínimos acima apresentados.

Certamente este é mais um ponto de análise crítica empregada por este trabalho, posto que consoante restou devidamente comprovado pelos exemplos e exercícios acima representados, sob a atual dinâmica empregada pela Lei nº 12.101/2009, as entidades educacionais consideradas beneficentes possuem obrigação de comprometimento de sua receita muito inferior à anteriormente praticada e, em comparação com a carga tributária da qual se desoneram, de maior ainda discrepância, oferecendo à sociedade, em termos objetivos e tangíveis, pouco menos de 25% do benefício fiscal auferido, o que demonstra a desigualdade perpetrada à esfera social.

Conforme já exaustivamente tratado anteriormente, a desoneração de determinado grupo de pessoas onera de maneira imódica os demais, o que dentro do atual panorama jurídico somente se admite por razões de reconhecida relevância social, o que não se discute em termos subjetivos para o caso, mas que em termos factíveis não se apresenta para o caso.

Frise-se, mais uma vez, que é inegável o papel social desempenhado por tais entidades, justamente por atenderem demandas e pessoas que o Estado muitas vezes não tem disponibilidade, física e orçamentária, de alcançar, entretanto, é necessário tecer cuidadosa observação sob a relação ora analisada a fim de se verificar se se encontram, materialmente, presentes elementos básicos que justifiquem o sobrepeso aos demais cidadãos.

É flagrante que as regras estabelecidas anteriormente, mais notadamente a que determinava a aplicação mínima de 20% da receita bruta em gratuidade, aproximava muito mais a balança desta relação ao equilíbrio, deixando as demais diferenças eventualmente aferidas aos reclamos dos benefícios intangíveis e subjetivos, entretanto, a manter-se as regras empregadas atualmente, que não inspiram os textos originalmente promulgados, permanente será a irrefutável assimetria da relação mantida por tais instituições frente à sociedade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todas as considerações traçadas no presente estudo, estabelecidas a partir do seu escopo de promover análise crítica quanto à imunidade tributária conferida às entidades educacionais, mais notadamente no que se refere a sua viabilidade jurídica e social, tem-se que, por derradeiro, destacar que sua instituição nem sempre esteve relacionada aos aspectos técnicos e jurídicos fixados hodiernamente, pois ao tratarmos dos traços históricos da imunidade tributária fora possível concluir que os primeiros sinais da imunidade tributária se deram a partir da evolução do conceito de tributação, anteriormente com maior ligação a anseios expansionistas e arrecadatários, sendo posteriormente considerado a partir do prisma da sua compatibilização às garantias fundamentais, o que possibilitou então o surgimento das primeiras exclusões destinadas, em primeiro plano, a aspectos religiosos e dirigidas às altas castas sociais.

Este, porém, não é o cenário que se vislumbra atualmente no ordenamento jurídico brasileiro, o qual admite a existência das normas imunizantes apenas sob dois aspectos, quais sejam, a ausência de capacidade contributiva e/ou a relevância social do titular do referido direito, não havendo possibilidade, portanto, de subsistir juridicamente a respectiva benesse tributária sem que haja o atendimento a pelo menos um dos requisitos acima apresentados. Esse é o caso que se vislumbra na atual Constituição, onde as pessoas beneficiadas necessariamente enquadram-se no panorama supracitado, como por exemplo, as entidades de educação e assistência social que atuam em clara cooperação com o Estado, alcançando cidadãos não albergados pela atuação estatal em seu favor, sendo tal constatação perfeitamente identificada a partir da análise da evolução histórica das normas imunizantes no Brasil, a qual tomou como base as Constituições promulgadas no Brasil, quando se possibilitou formular a constatação acima mencionada.

Superada a análise histórica que possibilitou a melhor compreensão dos traços atuais, no tocante às concepções teóricas em torno da imunidade tributária, fundamental também fora para o propósito crítico empreendido pela presente pesquisa, pode-se igualmente considerar que a imunidade tributária destinada às entidades educacionais encontra-se perfeitamente enquadrada dentro do Sistema Constitucional Tributário, o que torna de especial relevo dentro dos traços conclusivos desejados, posto que considera-se o Direito matéria uníssona tendo sua

fragmentação ocorrido em termos meramente didáticos, não havendo, contudo, dissociação entre as partes que lhe compõe, sendo, portanto, correlato entre si, possibilitando, a partir de tal premissa, compreender com maior exatidão a natureza jurídica das imunidades tributárias, que tratam-se de exclusão da competência tributária, conforme sustentado pela teoria moderna do Direito, não cabendo relação dialética no fundamento proposto pela teoria clássica, que defende a natureza de limitação ao poder tributar, não obstante ser esta a nomenclatura empregada pelo legislador constitucional quando da capitulação da Constituição de 1988.

Esta, aliás, fora alvo de cuidadosa e minuciosa análise, quando então fora possível estabelecer a nítida distinção havida entre isenção e imunidade tributária, sendo a primeira de matriz infraconstitucional e sob a regência da égide da pessoa política dotada de competência tributária, sendo a segunda, porém, de matriz exclusivamente constitucional, não estando ao dispor do legislador infraconstitucional, tampouco às pessoas políticas dotada de competência tributária, devendo, ainda, ser relacionada aos princípios estabelecidos para sua constituição, qual seja a ausência de capacidade contributiva e/ou a relevância social da pessoa a quem se destina.

Não só por isso, a assertiva acima referida possibilitou a análise das imunidades estabelecidas de maneira genérica, as quais se encontram fixadas no artigo 150 da Constituição e são assim denominadas, pois se dirigem a todas as pessoas políticas dotadas de competência tributária e são direcionadas de maneira ampla e subjetiva a seus beneficiários, bem como das aqui denominadas como específicas, tratadas de maneira esparsa dentro do Texto Constitucional, as quais são dirigidas não só a impostos, mas também a taxas e contribuições, sendo este, aliás, o fundamento sobre o qual repousa o entendimento de que as imunidades genéricas também devem afluir seus efeitos sobre os demais tributos, não somente a impostos, posto que expressão impostos dedicada pelo legislador constituinte não deve ser tratada de maneira taxativa, mas sim extensiva, uma vez que a própria Constituição prevê outras modalidades de imunidade tributária, não relacionadas exclusivamente a impostos.

Sem óbice às demais notas conclusivas, mas em plena harmonia e consonância com tudo quanto fora até aqui firmado, enfrentou-se por fim a observação crítica destinada a apurar se as condições fixadas atualmente ao gozo da imunidade tributária destinada as entidades educacionais, encontra a devida

contraprestação social que justifique a sua manutenção nos termos com que se encontra atualmente.

Tal preocupação surgiu a partir da premissa de que o não pagamento de tributos, efeito da norma imunizante, acarreta aos demais contribuintes o ônus de suportar carga excessiva da que originalmente deveriam suportar o que por certo somente pode ser justificado se encontrar guarida dentro dos parâmetros jurídicos fixados hodiernamente à sustentação da benesse fiscal, qual seja a ausência de capacidade contributiva e/ou a relevância social, não sendo possível admitir-se no bojo do cenário atual a aplicação da norma imunizante desgarrada dos parâmetros aqui fixados, conforme se dava em tempos há muito superados.

No tocante ao atendimento dos requisitos acima fixados, inegável é a relevância das entidades educacionais que se prestam a destinar suas atividades de maneira privada e sem a finalidade lucrativa, como as que fazem jus à imunidade tributária ora em discussão, no entanto, é imprescindível fixar que a devolutiva social proposta pelos instrumentos legais utilizados nos tempos atuais, não prestigiam a sociedade, como deveria ser, mas de forma mais nítida as entidades beneficiárias da imunidade em questão.

Relembre-se que a tais entidades são dirigidas, essencialmente, duas modalidades de imunidade tributária, a de impostos, estabelecida pela alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição, e a de contribuições à seguridade social, fixada a partir do §7º do artigo 195 também da Constituição. Para a primeira não há o estabelecimento de requisitos de comprometimento da sua receita bruta, posto que basta à entidade o atendimento dos requisitos determinados pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional para fazer jus ao benefício destacado. Contudo, para a segunda hipótese exige-se, o traço característico às entidades beneficentes, qual seja, a dedicação de parcela dos seus atendimentos de forma gratuita em prol da sociedade, o que fora regulamentado inicialmente pela Lei nº 8.212/91 e atualmente vigora por força da Lei nº 12.101/2009 que estabelece como condição para fruição da imunidade em comento o oferecimento de no mínimo uma bolsa integral para cada cinco alunos pagantes, o que equivale a proporção de 16,66% de alunos atendidos com bolsa de 100% dentro de uma instituição com tais características.

Ocorre, porém, que o atendimento gratuito a parcela dos serviços ofertados não traduz na mesma proporção o comprometimento da receita bruta auferida com os serviços oferecidos, sendo que para tal análise fora necessário tecer cuidadoso

estudo que levou em conta médias estabelecidas pelo mercado para fins de elaboração de diversas simulações hipotéticas, possibilitando identificar que o comprometimento de tais entidades com as bolsas ofertadas representa, em média, 5,55% da sua receita bruta, o que não parece compatível diante do benefício fiscal auferido, o qual beira a monta que varia de 21,60% a 22,33% também da sua receita bruta, dando ensejo a um déficit em torno de 16,78% a 16,06% frente ao que suporta em excesso toda a sociedade.

Repise-se que para tais circunstâncias analíticas, foram levados em conta dados disponíveis extraídos a partir de critério objetivos traçados legalmente como regulação do benefício constitucional, no entanto, restou claro o evidente desequilíbrio da balança que regula a vantagem auferida e o benefício empreendido em favor da sociedade.

Parecem as regras fixadas originalmente, que inclusive foram parte da versão original da Lei nº 12.101/2009, as quais fixavam além do atendimento gratuito de parte dos serviços oferecidos, tomados à base de uma bolsa integral para cada nove alunos pagantes, o complemento de comprometimento mínimo de 20% da receita bruta em gratuidade, muito mais justificáveis socialmente do que as que vigoram no cenário jurídico atual, isso porque, tal regramento, da forma com que encontra-se disposto, não prestigia a sociedade, que suporta o ônus da carga tributária excessiva, mas sim às entidades beneficiárias, a ponto de compensar financeiramente o enquadramento aos requisitos legais, tendo em vista a possibilidade de maximização dos lucros auferidos, os quais conforme já mencionado no presente trabalho, não são vedados à tais instituições, restando como indevida a sua distribuição a qualquer título.

Vale mencionar ainda, que o comprometimento mínimo de 20% da receita bruta ainda oferece aos beneficiários da imunidade tributária, razoável margem de ganho frente aos benefícios auferidos, pois conforme tratado alhures, os valores apresentados pelas simulações realizadas não levaram em conta imunidade dirigida aos impostos, tais como o I.P.V.A, I.T.B.I., I.T.C.M.D., I.P.T.U., I.T.R., I.O.F., I.I., I.E., I.P.I., além dos impostos indiretos, que certamente gravam o patrimônio ou a renda das entidades educacionais, o que por certo tornaria ainda evidente o déficit de comprometimento da renda apresentado acima.

É certo também que existem em consideração do legislador constituinte a possibilidade de tais entidades oferecerem serviços mais baratos, frente aos

praticados pelo mercado, dado seu custo ser consideravelmente mais baixo do que os não albergados pela imunidade tributária, no entanto, não há qualquer comando legal que estipule as formas ou as condições para que tal situação se opere, tornando-a então de caráter muito mais hipotético do que pragmático.

Tem-se ainda a existência de elementos intangíveis e não disponíveis, que dificultam a sua aferição, como por exemplo, os benefícios sociais provocados pelo acesso à educação promovido por tais entidades, entretanto, por ocasião da sua intangibilidade, estes não foram levados em conta na presente pesquisa, como da mesma forma não se considera como efeito agravante à manutenção da imunidade nos moldes como hoje se encontra, o custo de operação e fiscalização dispendido pelo Estado para a concretização da benesse tributária, uma vez que se destina a tratar de aspectos práticos e tangíveis da relação tributária ora discutida.

Entendeu-se, por fim, que a manutenção da imunidade tributária destinada às entidades educacionais é de fundamental relevância ao desenvolvimento social e indispensável à superação do subdesenvolvimento nacional, sendo, inclusive, papel de fomento do Estado brasileiro, no entanto, da maneira como se apresenta atualmente, em especial quanto aos requisitos fixados à identificação de entidade filantrópica, provoca claríssimo desequilíbrio ante a sua devolutiva social, pois o benefício empreendido em favor desta encontra-se aquinhoado diante da vantagem tributária concedida, o que não parece ser o propósito de sustentabilidade jurídica do instituto, quanto mais em tempos de escassez de recursos, como os vividos atualmente.

Não se defende a contrariedade à imunidade tributária, tampouco à conferida às entidades educacionais, pois é clara a deficiência estatal em atender igualitariamente todos os seus cidadãos, necessitando, assim, do apoio da iniciativa privada para o atendimento universalizado, entretanto, no formato com que se pratica atualmente, resta evidente a sua incongruência jurídico-social, sendo certo, porém, que a retomada das condições anteriormente fixadas, as quais determinavam o comprometimento mínimo de 20% da receita bruta das instituições educacionais beneficentes e sem fins lucrativos, potencializaria ainda mais os efeitos positivos empregados pela atuação de tais entidades na sociedade civil e atenderia com maior exatidão os anseios constitucionais e legais que sustentam sua permanência.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. ver. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

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

BARROS, Sérgio Resende de. *Contribuição Dialética ao Constitucionalismo*. Campinas: Millennium Editora. 2008.

BARROSO, Luiz Roberto. *Curso de Direito Constitucional Contemporâneo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luiz Roberto; BARCELLOS, Ana Paul de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no Direito Brasileiro. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, 2004, p.179-180

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016.

_____. *Constituição Política do Imperio do Brazil*, Brasília: Planalto, 2016.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil*. Brasília: Planalto, 2016.

_____. *Código Tributário Nacional*. Brasília: Planalto: 2016.

BUCHANAN, James M. *The limits of liberty*. Chicago: Chicago, The University of Chicago Press, 1975.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Imunidade tributária das instituições de educação - RD Tributário 3/167-172*. Editora RT, São Paulo, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

_____. *A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. Um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos ECT*. São Paulo, Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

_____. *A regra matriz do ICM*. Tese. (Livre-docência). PUCSP, São Paulo, 1981.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*, São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atua. São Paulo: Malheiros, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993*. RDTributário 62. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

DICIONÁRIO Houaiss da Língua Portuguesa. 1. ed., Rio de Janeiro: Objetiva, 2009.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social*. RDA 66/367-375. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1961.

GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária in Imunidades tributárias*. São Paulo: Ed. RT, 1998.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. *Contribuições parafiscais: natureza e eficácia*. 2ª ed. São Paulo, 1977. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 2).

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro tributário*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 29. ed., São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito tributário e direitos fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. *Direito Tributário & Direitos Fundamentais: limitações ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MEIRA, Silvio. *Direito Tributário Romano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 12ª ed. São Paulo, Malheiros.

_____. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3ª ed. São Paulo, Malheiros, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. A imunidade tributária e seus novos aspectos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética v. 34, p. 19-40, 1998.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PAES, José Eduardo Sabo. Novo Marco Regulatório da Filantropia no Brasil: Análise crítica da migração de política de Estado para política de governo. In: PAES, José Eduardo Sabo. *Terceiro Setor e Tributação*. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

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

PIERDONÁ, Zélia Luíza. Entidades educacionais e a imunidade relativa às contribuições para a seguridade social. **Boletim dos Procuradores da República**, São Paulo, ano 1, n. 11, p. 29-31, mar. 1999.

PIRES, Homero. *Anglo-american political influences on Rui Barbosa*. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1949.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. As Imunidades Tributárias e os Direitos Humanos: Problemas de Legitimação. In: TORRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. 1ª edição. Saraiva, 2005.