

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

JOSÉ ANTÔNIO GOMES DE ARAÚJO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO**

CURITIBA

2012

JOSÉ ANTÔNIO GOMES DE ARAÚJO

**IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

**Orientadora:
Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher**

CURITIBA

2012

TERMO DE APROVAÇÃO

JOSÉ ANTÔNIO GOMES DE ARAÚJO

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA E ORGANIZAÇÕES DA
SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

Dissertação aprovada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito, , da Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Grupenmacher
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Universidade Federal do Paraná - UFPR

Prof. Dr. Octavio Campos Fischer
Faculdades Integradas do Brasil - UNIBRASIL

Curitiba, de de 2012.

*À Juliana, minha esposa amada,
e aos meus filhos Laura e Fernando.*

AGRADECIMENTOS

Sem a participação positiva das pessoas muito especiais a seguir relacionadas, seria ainda mais difícil a realização do presente trabalho.

Antes de nominá-los, rendo meu primeiro voto de agradecimento a Deus. Suas graças, nesse período, foram incontáveis.

O curso de mestrado impõe sacrifícios. O maior deles, sem dúvida, é a ausência do convívio familiar. Mas minha esposa estava ali para, literalmente, "segurar as pontas". Registro aqui, então, meu profundo agradecimento a você, por todo o auxílio e o amor que empregou, para que tudo desse certo.

Aos meus filhos, Laura e Fernando, pelo sorriso e pelas brincadeiras, ingredientes que abrandaram as dificuldades dos trabalhos acadêmicos.

Aos meus pais José Fernando e Maria Bernadette, agradeço pela dedicação e o carinho como conduziram, com muito sacrifício, meus primeiros passos.

Aos meus sogros, Dicesar e Bernadete, pela inestimável amizade e carinho, acompanhando e torcendo pelas minhas conquistas.

À estimada Prof.^a Dr.^a Betina Treiger Gruppenmacher, a quem nutro intensa admiração pessoal e profissional, pela oportunidade de figurar como seu orientando, e de ter recebido importantes ensinamentos de direito tributário. Agradeço, também, pela ajuda e por seu marcante espírito solidário.

Ao Prof. Dr. José Roberto Vieira, pelas frutíferas e marcantes lições de direito tributário, nas "curtas" noites de segunda-feira.

Ao Prof. Dr. Manoel Eduardo, a quem devo muito, tanto na caminhada profissional quanto na acadêmica. Registro, ainda, meus agradecimentos pela amizade.

Ao Prof. Ms. Ricardo Alexandre da Silva, amigo de todas as horas, pelas dicas e pelo sistemático apoio.

Ao Prof. Dr. Edson Isfer e Luiz Daniel Felipe, meus sinceros agradecimentos por terem incentivado a execução desse trabalho e pela oportunidade do convívio profissional, sempre tão profícuo.

A todos os colegas de Escritório, com as escusas de minha ausência, espero poder lhes retribuir pelo auxílio inestimável e pelo apoio incondicional.

Aos amigos Eduardo Ventura Medeiros, Sílvia Akiko Araki, Guilherme Ribeiro, Sheila Isfer, Amália Baki, Adriano Camargo Gomes, Daniel Zugman, Gustavo Osna, Lucas Camargo Gomes e Diogo Pombalino Arcoverde, meus agradecimentos pelo apoio logístico.

Aos meus irmãos Odilon, Ana Isabel e Maria Cristina, pela divertida companhia!

À Cláudia (Cacau), Leonardo, Fernanda, André (Deco), Bianca (Bi), Renê, Mariana, Hugo, Marcelo, Michel, Vanessa, Gonha, Lu, Bianca e Joahannes, pela sincera amizade.

Aos pequenos Heitor, João, Manoela, Felipe, Matheus, Ana Júlia e Pedrinho, que nem entenderam direito as minhas ausências nos aniversários, agradeço as raras e intensas companhias.

*De tudo ficaram três coisas...
A certeza de que estamos começando...
A certeza de que é preciso continuar...
A certeza de que podemos ser interrompidos
antes de terminar...
Façamos da interrupção um caminho novo...
Da queda, um passo de dança...
Do medo, uma escada...
Do sonho, uma ponte...
Da procura, um encontro!*

Fernando Sabino

RESUMO

Esta dissertação tem como objeto a imunidade tributária a impostos, dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal), e sua relação com as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público tratadas na Lei n.º 9.790/99. Para proceder à análise, são examinadas as diferentes feições estatais e a crise do Estado Contemporâneo. Na sequência, acompanhamos a repercussão dessa crise no Brasil a partir do Plano da Reforma do Aparelho do Estado e as modificações por este implementadas nas relações entre Estado e Sociedade Civil. Investigamos a espacialidade do Terceiro Setor com ênfase nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Desenvolvemos estudo sobre o instituto da imunidade tributária, sua história e sua natureza jurídica. Analisamos as imunidades tributárias genéricas e sua relação com os valores do Estado e com os direitos fundamentais. Estabelecemos a relação da imunidade tributária às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos com o princípio da capacidade contributiva e com o instituto da interpretação, apontando o objetivo dessa regra. Dirigimos, então, o foco de investigação à regra de imunidade a impostos, direcionada às instituições sem fins lucrativos, de educação ou assistência social. A partir daí, identificamos o conjunto de impostos atingidos pela regra. A seguir, examinamos a definição dos vocábulos "instituição", "educação" e "assistência social", demarcando as instituições de educação, de assistência social e OSCIP, destinatárias da regra de imunidade. Estudamos o alcance da expressão "sem fins lucrativos" disposta na regra de imunidade e, ainda, as atividades realizadas por essas instituições, consideradas essenciais, para fins de fruição da imunidade. Examinamos, por fim, a eficácia dessa regra de imunidade, o diploma legislativo que a regulamenta, os requisitos a serem atendidos pela instituição imune e o dispositivo legal que disciplina sua cassação.

Palavras-chave: Estado. Terceiro Setor. Imunidade Tributária. Organização da Sociedade Civil de Interesse Público. Instituição de Educação e de Assistência Social sem fins lucrativos.

ABSTRACT

This dissertation has as its subject the tax immunity, as warranted to non-profitable institutions of education and social assistance (art. 150, VI, c of the Federal Constitution), and its relation with the Civil Society Organisations in the Public Interest treated in Federal Law n.º 9.790/99. In order to proceed with the analysis, the different state aspects and the crisis of the Contemporary State are examined. Thereafter, we shall follow the repercussion of this crisis in Brazil from the Apparatus of State Reformation Plan and its implemented modifications in the relations between State and Civil Society. We investigate the spatiality of the Third Sector with emphasis in the Civil Society Organisations in the Public Interest. We develop a study on the institute of tax immunity, its history, its legal nature and its concept. We analyze the generic tax immunities and their relation with the values of the State and the fundamental rights. We establish the relation between the tax immunity granted to non-profitable institutions of education and social assistance, and the principle of contributive capacity, as well as with the institute of interpretation, by pointing the objective of this rule. We direct, then, the focus of the study towards the tax immunity rule, directed to the non-profitable institutions of education and social assistance. From then on, we identify the set of taxes encompassed by the rule. In the sequence, we examine the definition of the terms "institution", "education" and "social assistance", demarcating the education institutions, the social assistance institutions and OSCIP, addressees of the immunity rule. We study the reach of the expression "non-profitable" as written in the immunity rule, as well as the activities carried through by those institutions, which considered essential towards the fruition of the immunity. We examine, finally, the effectiveness of this immunity rule, the legislative diploma that regulates the rule, the requirements to be achieved by the immune institution and the legal norm that governs its disfranchisement.

Keywords: State. Third Sector. Tax Immunity. Civil Society Organisation in the Public Interest. Non-Profitable Institutions of Education and Social Assistance.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
PRIMEIRA PARTE: ESTADO, OSCIP E IMUNIDADES		
2	ESTADO E TERCEIRO SETOR	16
2.1	ESTADO	16
2.1.1	Estado moderno, sociedade civil e imunidades	16
2.1.2	Transição entre o período feudal e o Estado Moderno	18
2.1.3	Do Estado Liberal à Crise do Estado Social	20
2.1.4	A reforma administrativa no Brasil	27
2.2	ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO	32
2.2.1	Terceiro Setor	32
2.2.2	Fundamento constitucional do Terceiro Setor	36
2.2.3	As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.....	38
2.2.4	Associações e fundações	46
2.2.5	OSCIP, associações e fundações	52
3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	55
3.1	NATUREZA, HISTÓRICO E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA ...	55
3.1.1	Histórico das exonerações tributárias	55
3.1.2	Imunidades: considerações gerais	59
3.1.3	Natureza jurídica das imunidades tributárias	63
3.1.3.1	Limitação ao poder de tributar	63
3.1.3.2	Supressão ou exclusão da competência tributária	65
3.1.3.3	Imunidade constitucional como princípio	66
3.1.3.4	Não incidência constitucionalmente qualificada	70
3.1.3.5	Direito subjetivo	75
3.1.4	Definição.....	76
3.2	IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E INSTITUTOS JURÍDICOS RELACIONADOS .	78
3.2.1	Imunidades genéricas.....	78
3.2.2	Os valores do Estado.....	81
3.2.3	Direitos fundamentais	86
3.2.4	Princípio da capacidade contributiva	97
3.2.5	Exercício da cidadania e objetivo	103

3.2.6 Interpretação da norma imunizante	107
---	-----

SEGUNDA PARTE: IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS

4 ARTIGO 150, VI, ALÍNEA "c" E § 4.º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	115
4.1 IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS.....	115
4.2 INSTITUIÇÕES.....	121
4.3 EDUCAÇÃO.....	128
4.4 ASSISTÊNCIA SOCIAL	135
4.4.1 Posições doutrinárias e nosso entendimento	135
4.4.2 OSCIP e assistência social.....	144
4.4.3 Gratuidade	146
4.4.4 Generalidade	150
4.5 AUSÊNCIA DE FINS LUCRATIVOS.....	152
4.6 FINALIDADES ESSENCIAIS	155
5 REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE	160
5.1 EFICÁCIA DA REGRA DE IMUNIDADE	160
5.2 LEI COMPLEMENTAR	164
5.3 REQUISITOS DE LEI	167
5.4 LINDES DA IMUNIDADE ÀS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL	173
5.5 LEI COMPLEMENTAR E ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	176
5.6 REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	180
5.6.1 Não distribuição do patrimônio e rendas a qualquer título – art. 14, I - CTN	180
5.6.2 Ausência de remessa ao exterior e aplicação dos recursos nos objetivos institucionais – artigo 14, inciso II do Código Tributário Nacional	184
5.6.3 Escrituração das receitas e despesas	186
5.6.4 Retenção na fonte: o quarto requisito – Art. 9.º, § 1.º - CTN	190
5.7 SOBRE A SUSPENSÃO DA IMUNIDADE	192
6 CONCLUSÃO	196
REFERÊNCIAS	204

1 INTRODUÇÃO

A partir do século XVIII, o Estado, como figura política e jurídica, passou a representar a força soberana indispensável à proteção de seus súditos. Era o Estado que instituía as leis e aplicava a justiça, sendo-lhe inevitável a manutenção de uma estrutura burocrática.

Se num primeiro momento os recursos financeiros advinham do patrimônio pessoal do príncipe, a seguir tornou-se necessária a implementação de uma estrutura burocrática que arrecadasse dos súditos os recursos financeiros indispensáveis a sua manutenção.

Mas quase sempre houve quem estivesse à margem dessa relação. Nobres, senhores feudais e Igreja, em vista dos poderes patrimoniais e temporais de que detinham, costumavam assumir imposições tributárias mais brandas. Havia um vínculo não racional do Estado com essas classes que justificava a exoneração ou o abrandamento da carga tributária que lhes era imposta.

Com o tempo, em vista da sedimentação do direito positivo e das instituições estatais, os Estados passaram a refutar esse vínculo de "compadrio". As normas tributárias não poderiam representar a vontade do particular, sendo imperiosa a existência de um fundamento que encontrasse sua razão de ser nos princípios e valores da Constituição.

Um bom exemplo da necessidade vital da norma em buscar seu fundamento nos valores e princípios do Estado, são as imunidades tributárias genéricas vigentes no Estado brasileiro. No rol dessas imunidades encontramos entre seus beneficiários entidades que promovem a proteção dos direitos sociais as quais, efetivamente, contribuem na construção do Estado. O exercício da democracia, um dos principais fundamentos do Estado brasileiro, se qualifica na atuação legítima dessas entidades.

Assim ocorre com os partidos políticos e suas fundações, representativos da atuação política dos cidadãos em geral, veículo que os autoriza a formular suas reivindicações junto ao Poder Público. A atuação das classes trabalhadoras e suas demandas perante o Estado têm como veículo os sindicatos, os quais também contribuem para a consecução da democracia.

De igual importância é a atuação das instituições sem fins lucrativos, que têm como objeto a consecução de ações na área educacional e assistencial. Além

de representarem a organização da sociedade civil na consecução de ações de interesse público, são manifestações da necessidade constitucional de que todos contribuam, institucionalmente, com ações de educação e assistência social, principalmente em função da ausência de recursos financeiros do Estado brasileiro, o que o torna, em muitos casos, mero expectador, desatendendo sua obrigação de promover e fomentar os direitos sociais.

Mas o cenário no qual se encontra essas entidades deve ser considerado à luz de outra realidade, que se submeteu a uma profunda modificação nos últimos 20 (vinte) anos. Falamos da espacialidade do Terceiro Setor. A Reforma Administrativa, ocorrida no final dos anos 1990, transferiu um sem número de atividades, originalmente realizadas pelo Estado, à iniciativa privada. Leis importantes foram editadas, com vistas a disciplinar as entidades da sociedade civil e o Estado.

Por essa razão, o rol de fundações e associações privadas aumentou substancialmente, passando a representar uma classe de fundamental importância na consecução das políticas públicas do país. As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, ainda que possam assumir a feição de fundações ou associações, são figuras jurídicas com particularidades próprias, as quais autorizam um exame mais detido, principalmente quando se relaciona com o instituto da imunidade tributária dirigida às instituições de educação e assistência social.

Essa nova realidade, tanto jurídica quanto fática, deve ser considerada no exame das legislações em vigor que venham a estabelecer direitos e obrigações a tais entidades.

Nosso objetivo neste trabalho se restringe a investigar a imunidade a impostos dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos e estabelecer suas relações com as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Assim é que, no Capítulo 2, examinamos as diferentes feições estatais, passando pelo Estado Liberal e pelo Estado Social, identificando algumas particularidades da crise do Estado na Europa e Estados Unidos nos anos 1970 e, sua repercussão na década seguinte no Brasil. Em seguida, estudamos o Terceiro Setor, relacionando seus mais importantes princípios constitucionais. Investigamos, especialmente, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, enumerando suas particularidades, dispostas na Lei n.º 9.790/99 e sua relação com as Associações e Fundações.

Apresentamos, no Capítulo 3, algumas particularidades sobre o instituto da imunidade tributária, indicando seu histórico, sua natureza e seus diferentes conceitos formulados pela doutrina. Analisamos, ainda, suas relações com os valores do Estado e com os direitos fundamentais. Estabelecemos as relações das imunidades tributárias às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, com o princípio da capacidade contributiva e com o instituto da interpretação, identificando o objetivo dessa regra no ordenamento constitucional.

No Capítulo 4, examinamos finalmente o campo específico das regras de imunidade a impostos, dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos. Adotando como pressuposto as investigações concernentes aos valores, aos direitos fundamentais, ao princípio da capacidade contributiva e aos objetivos dessa regra, formuladas no capítulo anterior, examinamos cada expressão do artigo 150, inciso VI, c, da Constituição Federal, de modo a identificar seu conteúdo. Dessa maneira, investigamos o conteúdo e alcance das expressões "impostos sobre patrimônio, renda e serviços", "instituições", "sem fins lucrativos" e "atendidos os requisitos de lei".

Ainda no Capítulo 4, tratamos especialmente das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, firmando sua relação com as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público tratadas na Lei n.º 9.790/99. Analisamos também a importância das entidades do Terceiro Setor e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, tendo em vista as disposições constitucionais que a fundamentam.

Tratamos no Capítulo 5 das questões relacionadas à regulamentação dessa regra de imunidade, iniciando esse estudo pela investigação da eficácia de tal regra, tomando como referência a classificação de José Afonso da Silva. A seguir, examinamos o veículo legislativo necessário a sua regulamentação, bem como a particularidade dessa questão à luz da imunidade em análise, tendo em vista principalmente a Lei n.º 9.532/97. Ao final deste capítulo, com base no entendimento de Ataliba, demarcamos os limites dessa regra de imunidade e o campo de atuação dos diplomas legais infraconstitucionais utilizados para regulamentá-la

Em seguida, ainda no Capítulo 5, estudamos o artigo 14 do Código Tributário Nacional que, no nosso entendimento, compreende a regra infraconstitucional regulamentadora da imunidade estudada. Sem perder de vista o conteúdo da regra de imunidade e seu objetivo, investigamos cada um dos incisos do artigo 14. A principal questão apontada nessa parte do trabalho diz respeito ao conteúdo

finalístico desses requisitos. Damos ênfase ao fato de que seu cumprimento visa demonstrar para a Administração Pública que a entidade imune, efetivamente, atende às exigências dispostas no comando constitucional que trata da imunidade contida no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal. Por fim, analisamos as disposições legais que disciplinam a cassação da imunidade.

O Capítulo 6 está reservado ao encerramento deste trabalho e nele formulamos nossas conclusões.

PRIMEIRA PARTE: ESTADO, OSCIP E IMUNIDADES

2 ESTADO E TERCEIRO SETOR

2.1 ESTADO

2.1.1 Estado moderno, sociedade civil e imunidades

O presente trabalho pretende estabelecer as relações entre as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e a norma imunizante dirigida às Instituições de Educação e Assistência Social sem fins lucrativos, estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, bem como identificar se essa norma alcança aquelas entidades.

Primeira advertência a se fazer é reconhecer que as feições do Estado Moderno, nos diversos períodos de sua existência, interferiram no delineamento dos institutos da exoneração tributária e, ainda, do Terceiro Setor, campo onde estão incluídas as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público.

Antes, porém, para que se pontue com precisão o início de nossa análise, imperioso que se tome de empréstimo a definição de Estado de Weber, segundo a qual o Estado Moderno é representado por uma comunidade de seres humanos que exerce "o monopólio do uso legítimo da força física", num espaço territorial previamente estabelecido¹. Weber enumera os principais elementos desse Estado:

Hoje, o Estado é aquela comunidade humana que, dentro de determinado território – este, o 'território', faz parte da qualidade característica – reclama para si (com êxito) o monopólio da coação física legítima, pois o específico da atualidade é que a todas as demais associações ou pessoas individuais somente se atribui o direito de exercer coação física na medida em que o Estado o permita. Este é considerado a única fonte do 'direito' de exercer coação².

¹ WEBER, Max. **Ensaios de sociologia**. 5.ed. Rio de Janeiro. Guanabara Koogan, 1982. p.56.

² WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Brasília. Editora UnB, 1999. v.2: Fundamentos da sociologia compreensiva. p.525-526.

Nesse Estado Moderno é instituído o direito que legitima o uso da força física e ainda, estabelece uma relação de dominação com seus cidadãos. O elemento fundamental nesse conceito é a presença de uma relação coativa, de natureza burocrática que, por sua vez, está assentada em ações racionais. Daí se depreende, pois, segundo a lição de Weber, que as ações do Estado Moderno, assim como o direito, detêm um caráter de previsibilidade e calculabilidade.

Dentro dessa noção, importante estabelecer duas premissas. A primeira, de que a manutenção do Estado depende do volume da carga tributária a ser arrecadada junto à sociedade civil. A segunda, de que quanto maior for o gasto experimentado pelo Estado, maior o volume da carga tributária que deva ser cobrada da sociedade civil.

A Sociedade Civil ganha força a partir do momento em que o Estado deixa de assumir todas as suas responsabilidades pelo atendimento às demandas sociais.

Numa crescente evolução, em função dessa movimentação do Estado e da Sociedade Civil, as regras que tratam das imunidades tributárias dirigidas a esse setor crescem em quantidade.

Há de se considerar, também, que a tributação existe para atender aos anseios do Estado, que precisa de recursos financeiros para absorver as demandas da sociedade civil. A dimensão da carga tributária, portanto, está estreitamente relacionada com a forma de atuação do Estado. Quando a atuação do Estado era reduzida, nos moldes preconizados pelo liberalismo clássico, a carga tributária imposta à sociedade era pequena.

Considerando que a carga tributária, em regra, tende a aumentar juntamente com o aumento das atividades do Estado, a dimensão da carga tributária, portanto, está estreitamente relacionada com a forma de atuação do Estado.

Diante dessas relações dos institutos da imunidade tributária e das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, com as funções do Estado, optamos por desenvolver sucinta análise a respeito da formação do Estado e sua estrutura atual, para que, a partir daí, passemos a analisar mais detidamente cada um dos institutos.

2.1.2 Transição entre o período feudal e o Estado Moderno

O desenvolvimento do comércio na Europa a partir do século XII fez crescer as cidades e com elas as corporações de ofício. Essa movimentação dinâmica que, por quase toda a Europa resultou no deslocamento dos camponeses às cidades, era diametralmente oposta àquela intrínseca às relações e regras estáticas, essencialmente tradicionais, próprias da sociedade feudal.³

Houve, assim, um progressivo enfraquecimento da sociedade feudal. Paralelamente, cresceu o poder político das diferentes corporações de ofício, que representavam, acolhiam e dirigiam as atividades dos comerciantes. Sua união com o soberano, ápice da cadeia feudal, fez frutificar um duradouro enlace.⁴

Com o desenvolvimento do comércio, o surgimento das instituições financeiras, do lucro, dos juros e das demais instituições mercantis, passa a interessar ao Estado obter seus recursos para realizar os empreendimentos necessários a sua manutenção. Trata-se de uma indicação clara da inserção do soberano na realidade capitalista.

Nesse período, porém, o patrimônio do Estado ainda era confundido com o do príncipe e seu objetivo era internalizar o máximo de riqueza em seu país. Exemplo paradigmático era o do Estado Mercantilista, que visava obter riqueza a qualquer custo para seu território, na intenção de conseguir um resultado positivo na balança comercial.⁵

Todavia, em função da personalidade do príncipe e das relações ainda muito próximas deste com o Clero e com a Nobreza, os recursos decorrentes do funcionamento desse Estado Patrimonial provinham, principalmente, das rendas dominiais e patrimoniais do soberano, sendo pequeno o volume de receitas advindas da arrecadação de impostos. Ainda, em vista dos direitos imemorais do Clero e Nobreza, anteriores à

³ HUBERMAN, Leo. **História da riqueza do homem**. 21.ed. rev. Rio de Janeiro: LTC, 1986. p.26.

⁴ *Ibid.*, p.27.

⁵ WEBER, Max. **Economia e sociedade**, p.526.

organização estatal, o Estado resistia em tributá-los, conferindo-lhes imunidades e privilégios⁶. Jose Casalta Nabais, assim indica:

Um estado deste tipo consubstanciou, desde logo, a primeira forma de estado (moderno) – o estado absoluto do iluminismo – que foi predominantemente um estado não fiscal, uma vez que o seu suporte financeiro foram fundamentalmente, de um lado e em continuação das instituições medievais que o precederam, as receitas do seu património ou propriedade e, de outro, os rendimentos da actividade comercial e industrial por ele próprio assumida e desenvolvida em tributo ao ideário iluminista.⁷

Dessa maneira, os poucos súditos atingidos pela tributação à época eram submetidos a uma relação privada de apropriação pelo príncipe. De fato, o tributo ainda não estava inserido na espacialidade pública.⁸

Essa fase, entretanto, é representativa de um momento de transição, cujos desdobramentos ainda aconteceriam nos séculos seguintes. O desenvolvimento do comércio das cidades (burgos), o qual ganhou dimensão continental com as feiras de comerciantes organizadas pelas corporações de ofício, contribuiu para modificar o modo de pensar da sociedade europeia.⁹

Como exemplo, indique-se a tendência, então encontrada nesse período, de se estabelecer um direito previsível e racional, bem como a necessidade de se instituir uma racionalidade mecânica às regras do comércio.¹⁰ Esse espírito voltado ao

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isenções. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.1. p.42.

⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009. p.193.

⁸ Para Ricardo Lobo Torres, o espaço público é: "[...] o das relações sociais que se desenvolvem entre o espaço privado do cidadão (família) e o espaço público dos órgãos governamentais; o imposto adquire a dimensão de coisa pública e nele o Estado passa a encontrar a sua fonte de financiamento, permitindo que os agentes econômicos ampliem a riqueza suscetível de tributação." (TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.3).

⁹ HUBERMAN, Leo. **História da riqueza do homem**, p.22-24.

¹⁰ "[...] o que precisa é de um direito previsível como o funcionamento de uma máquina, sem interferirem aspectos ritual-religiosos e mágicos. A criação de um direito deste tipo foi conseguida, ao aliar-se o Estado moderno aos juristas, para impor suas pretensões de poder"[...] Do ponto de vista da história econômica, este fato tornou-se importante porque a aliança entre o Estado e a jurisprudência formal favorecia indiretamente o capitalismo. Uma política econômica estatal que merece este nome, isto é, que é contínua e conseqüente, somente surgiu na Época Moderna O primeiro sistema que a produz é o do chamado mercantilismo. Mas, antes de constituir-se este último, existiam por toda parte duas coisas: a política fiscal e a política do bem-estar, e esta última no sentido de garantir, na medida habitual, o sustento." (WEBER, Max. **Economia e sociedade**, p.520).

trabalho e ao lucro¹¹ aponta também para uma racionalidade mecânica na tributação. Nesse caminhar, os Estados passam a implementar uma gestão centralizada da tributação.¹²

2.1.3 Do Estado Liberal à Crise do Estado Social

O marco da consolidação desses elementos é a Revolução Francesa e a independência dos Estados Unidos, que fez surgir o modelo de Estado Liberal, o que se verificou com a consolidação jurídica das doutrinas políticas e econômicas ocorridas a partir da Constituição americana, em 1788, e a Constituição Francesa, em 1791.

Como elemento essencial da razão, surge o direito natural moderno, cujo primordial objetivo foi regular as individualidades, autorizando a convivência dos opostos e a manutenção da paz.¹³

Assim é que, a partir desses eventos, não se está mais diante de um Estado que se confunde com o príncipe. O poder do Estado deriva de uma entidade

¹¹ Para se ter uma noção dessa ideia de espírito capitalista, importa fazer referência à carta então escrita por Benjamin Franklin, transcrita em *Ética Protestante e Espírito do Capitalismo*: "Lembra-te de que tempo é dinheiro. Aquele que pode ganhar dez xelins por dia por seu trabalho e vai passear, ou fica vadiando metade do dia, embora não despenda mais do que seis pence durante seu divertimento ou vadiação, não deve computar apenas essa despesa; gastou, na realidade, ou melhor, jogou fora, cinco xelins a mais...Guarda-te de pensar que tens tudo o que possuis e de viver de acordo com isto. Este é um erro em que caem muitos que têm crédito. Para evitá-lo, mantém por muito tempo um balanço exato tanto de tuas despesas quanto da tua receita. Se tiveres o cuidado de, inicialmente, mencionar as particularidades isso terá o seguinte efeito salutar: descobrirás como as mínimas e insignificantes despesas se assemelham em grandes somas, e discernirás o que poderia ter sido e o que poderá ser economizado para o futuro, sem grandes inconvenientes." (WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo. Companhia das Letras, 2008. p.29-30).

¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.2.

¹³ MONCADA, Luis. Cabral. **Filosofia do direito e do estado doutrina e crítica**. v.1. p.201.

metafísica.¹⁴ Consolidada-se um Estado que não reconhece nenhum poder superior ao seu e nenhum direito que não seja proveniente de suas próprias leis.¹⁵

Diante do fim dos privilégios estamentais e em virtude da progressiva racionalização do aparato burocrático estatal, a obtenção de recursos financeiros pela via da tributação tornou-se uma prática necessária para custear um Estado que não mais recebe os recursos provenientes da economia feudal. Nasce, assim, a separação entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe.¹⁶

Apoiado no pensamento liberal, a intervenção desse Estado junto aos contribuintes é mínima. Sua participação compreende apenas o exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos.

Esse Estado alinhado à doutrina liberal está bem representado na lição de Modesto Carvalhosa:

No âmbito dessa ideologia, o Estado teria, como funções, legislar, gerir o próprio patrimônio, prover às suas despesas, realizar os serviços públicos, organizar a sua defesa interna e externa e a da população e reprimir os crimes contra a pessoa e o patrimônio. Seu papel substancial seria, portanto, o de manter a ordem e a segurança jurídica.¹⁷

Mesmo diante da intenção de assegurar a liberdade individual em todas as suas facetas, a verdade é que a proteção do Estado atingiu essencialmente a garantia do livre exercício da propriedade privada e da economia de mercado. Justificando-se nesse liberalismo o Estado não olhou para os desvios que essa restrição causaria à sociedade.¹⁸

¹⁴ "Os filósofos do Estado que sucederam Hobbes, em que pese serem denominados de pensadores de uma teoria de limitação dos poderes do Estado, em verdade apenas passaram a legitimar o princípio da soberania em entidades metafísicas como o poder divino, uma natureza humana imutável, o direito natural, a sociedade abstrata, a *volonté générale*, o *Volksgeist*, a vontade do povo." (MONCADA, Luis. Cabral. **Filosofia do direito e do estado doutrina e crítica**, p.202).

¹⁵ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p.43.

¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p.7.

¹⁷ CARVALHOSA, Modesto. **Direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p.61.

¹⁸ "[...] nem mesmo Kant, com sua ousada e abstêmia concepção de ordem jurídica, exclusivamente protetora e conciliadora das vontades humanas, suspeitara sequer da impossibilidade prática de o homem alcançar, fora da redenção econômica, essa liberdade que a filosofia política lha traçara por prêmio máximo. Prêmio, consoante se provou mais tarde, que nem todos poderiam obter, senão no papel, por mais solene que se lhe declarasse a existência." (BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p.375).

O resultado foi o progressivo crescimento da desigualdade material, impulsionado pela revolução industrial, gerando desemprego em massa, mínimas condições de trabalho e total desprezo aos desvalidos. Tudo isso, em meio ao crescimento dos grandes impérios financeiros, teve como resultado uma enorme desigualdade social.¹⁹

Com o objetivo de estancar o crescimento da desigualdade, agrega-se à filosofia liberal a justiça social. Encerra-se a fase do Estado Mínimo e se inicia a do *Welfare State*, como resultado de intensos conflitos políticos e sociais.

Difunde-se, então, com ampla repercussão, a necessidade de implantação de uma justiça material, capaz de fazer com que a classe operária reverta sua condição de miserabilidade.²⁰

Era necessária, entre outras coisas, a concretização da justiça material, e imperioso o surgimento dos direitos de segunda e terceira gerações, representados pelos direitos sociais e pelo direito ao desenvolvimento. Tome-se como marco o constitucionalismo da Constituição de Weimar, de 1919, na Alemanha.

O importante, portanto, passa a ser dar concretude aos valores materiais por meio da maior valorização dos princípios. Sobre o tema, Bonavides destaca:

Quando prevaleciam por única constante na caracterização do Estado Moderno os direitos da primeira geração, a lei era tudo. Quando se inaugurou, porém, a nova idade constitucional dos direitos sociais, como direitos da segunda geração, a legitimidade – e não a lei – se fez paradigma dos Estatutos Fundamentais. No Constitucionalismo contemporâneo a Teoria da Norma Constitucional passou a ter, a nosso ver, a legitimidade por fundamento. A legitimidade é o direito fundamental, o direito fundamental é o princípio, e o princípio é a Constituição na essência; é sobretudo sua normatividade. Ou, colocado em outros termos: a legalidade é a observância das leis e das regras; a legitimidade, a observância dos valores e dos princípios. Ambas se

¹⁹ "Se deste lado do mundo a revolução industrial fazia, por reflexo, nações nominalmente livres, do outro lado do Atlântico, nas ilhas britânicas, o mesmo fenômeno escravizava uma considerável parcela da sociedade: o miserável proletariado urbano, filho das fábricas e da exploração do suor humano, transformado em máquina de trabalho e produção, sujeito a condições de vida mais duras e penosas que a do servo da gleba, na Idade Média. A Inglaterra da fome, das epidemias, da superpopulação impressionava-se com os efeitos daquele quadro." (BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**, p.173).

²⁰ *Ibid.*, p.48.

integram na juridicidade e eficácia do sistema, fazendo-o normativo; sendo, tocante a essa normatividade, os princípios o gênero, e as leis e regras a espécie. A regra define o comportamento, a conduta, a competência. O princípio define a justiça, a legitimidade, a constitucionalidade.²¹

Para garantir a observância desses princípios fundamentais, caberia ao Estado interferir na sociedade, na economia e na esfera individual. Para tanto, seria imprescindível a concepção de uma formatação estatal que lhe garantisse estrutura administrativa e legitimidade para promover as intervenções pretendidas.²²

Seria necessário que o Estado arrecadasse mais para fazer frente às atividades que passaria a assumir. Com isso, era premente o aparelhamento da burocracia estatal.

No campo do direito tributário, foi imposta a observância dos princípios justificadores da tributação, os quais deveriam estar informados, não apenas pela necessidade arrecadatória do Estado, mas também pela necessidade de oferecer estrutura mínima ao mercado e, ainda, contribuir com as classes menos favorecidas.²³

Assim é que, à luz das concepções ideológicas desse novo Estado, cite-se o princípio da solidariedade da tributação estatuído na Constituição de Weimar, de 1919, segundo o qual todos estariam obrigados a concorrer para as despesas públicas em função de sua capacidade contributiva, com base nos critérios da progressividade.²⁴

O pretenso fim das desigualdades sociais postulado pelas doutrinas socialistas e, ainda, o exercício da caridade pregada pela Igreja por meio da teoria estatal católica dão fundamento teórico à prevalência dos princípios (legitimidade) em detrimento das regras (legalidade).²⁵

²¹ BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**, p.50-51.

²² CARVALHO NETTO, Menelick. Controle de constitucionalidade e democracia. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (Org.). **Constituição e democracia**. São Paulo: Max Limonad, 2001. p.227.

²³ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Tradução de Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vaquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p.54-55.

²⁴ Exemplo paradigmático é o constante no artigo 154 da Constituição de Weimar, que estabelecia uma justiça tributária, com vistas a atender os princípios da generalidade da tributação e da capacidade contributiva. Negava-se o princípio da equivalência entre prestação e contraprestação, considerado até então, pelos financistas, um critério de justiça. (*Ibid.*, p.54-58).

²⁵ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p.51.

A objetividade estabelecida por meio da norma jurídica concreta, consagradora da legalidade até então vigente, dá espaço a uma normatividade principiológica, preocupada em fazer valer os princípios garantidores da isonomia e da justiça. Assim é que a tributação ganha relação com o princípio da solidariedade.²⁶

Sabemos, entretanto, que os valores e princípios do Estado Social podem representar, apenas, regras programáticas, impossíveis de serem atendidas no plano concreto. Restaria ao Poder Público cumprir satisfatoriamente tais demandas.

Ocorre que o aumento da população, o desenvolvimento das novas tecnologias e a natureza cada vez mais complexa da sociedade no Pós-Guerra passam a impor ao Estado uma nova realidade.²⁷

Esse refluxo foi perceptível com o advento dos direitos da solidariedade, os quais surgiram no Pós-Guerra, notadamente a partir da Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948). À época, a humanidade precisava de novos objetivos e novas formas de garantir a plena felicidade do cidadão. Era imprescindível a instalação de uma nova base de convivência internacional solidária entre os povos do mundo.²⁸

Além do pesado investimento dos grandes conglomerados nessa modalidade de tecnologia à época, os gastos e prejuízos aumentaram ainda mais em razão da crise do petróleo em 1973. Com isso, desencadeou-se uma obrigatória redução da produtividade, o que também gerou a diminuição da arrecadação. Tais fatores afetaram a capacidade de o Estado realizar suas atividades.²⁹

As transformações políticas e sociais no Leste Europeu contribuíram para inaugurar a nova fase do capitalismo e viabilizar a modificação das estruturas sociais geradas em função da segmentação dos mercados de trabalho, do crescimento do desemprego, do subemprego e do desemprego.³⁰

²⁶ MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**, p.112.

²⁷ CARVALHO NETTO, Menelick. A hermenêutica constitucional sob o paradigma do estado democrático de direito. **Revista Notícia do Direito Brasileiro**, Brasília: UnB, Faculdade de Direito, 2000. p.243.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 2.^a reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p.37

²⁹ CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de direito administrativo**. 2.ed. Salvador: JusPodivrm, 2009. p.801.

³⁰ *Ibid.*, p.803.

Igualmente foram importantes as transformações nas relações econômicas, culturais, sociais e políticas, num processo cada vez mais rápido, que também passou a provocar modificações de fundamental importância no campo do Direito, passando este a se submeter às percepções de diferentes matizes, impondo o aumento da crise de conceitos tradicionais.

Segundo Offe, para atender às demandas cada vez maiores no objetivo de instituir esse controle e estabilizar o que denominou de "forma-mercadoria"³¹, é inevitável o crescimento quantitativo dos serviços públicos em geral.³²

Esse crescimento contribui para a destruição da produtividade da economia, pois, diante da intervenção estatal exagerada e da carga tributária cada vez maior, o segmento produtivo da sociedade tende a enfraquecer, segundo esclarece Casalta Nabais, porque

um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralize, ou destrua a produtividade da economia, destroi-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira.³³

Isso acaba inviabilizando o ideal do Estado Social, uma vez que, como indica Bobbio, a ingovernabilidade de uma sociedade cresce à medida que as demandas da sociedade civil cresçam, sem que haja um aumento correspondente da aptidão do Estado de atendê-las, "com a capacidade de resposta do Estado alcançando a limites não mais superáveis"³⁴.

³¹ OFFE, Claus. **Problemas estruturais do estado capitalista**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984. p.367.

³² "[...] aquele setores da economia que não estão imediatamente sujeitos ao controle dos mecanismos de mercado se encontram num processo de crescimento quantitativo, tanto em termos de sua participação no total da força de trabalho, quanto em relação ao produto nacional. Exemplos seriam a administração estatal e todas as agências por ela criadas e controladas, tais como escolas, sistemas de trânsito, postos de correio, hospitais e outros serviços públicos, burocracias do seguro social, instituições militares etc." (*Ibid.*, p.34).

³³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**, p.202-203.

³⁴ BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**: para uma teoria geral da política. 13.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007. p.36.

Esse processo de formatação de um novo Estado ganha ênfase com a queda do muro de Berlim e o processo de globalização, eis que, em função da crise do socialismo e da intervenção estatal, nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

"Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a restrição ao seu intervencionismo no domínio social e econômico", mantendo-se "[...] precipuamente dos ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela desregulamentação do social, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais".³⁵

Há, como se vê, a preocupação na redução dos gastos públicos, transferindo-se à iniciativa privada atividades antes realizadas, exclusivamente, pelo Poder Público.

Assim é que a estrutura do aparato estatal ganha nova feição, pois para se manter passa a incentivar e fomentar a prestação de atividades de interesse social por entidades privadas. Paralelamente, a figura do partido político vai perdendo seu espaço na representação da sociedade: como instituição burocrática, carece da porosidade suficiente para absorver a diversidade de demandas da sociedade.³⁶

O recuo da participação propositiva do Estado, na tentativa de incentivar a iniciativa privada na realização de ações públicas mais eficientes e menos onerosas, bem como a crescente ausência de representatividade dos partidos políticos, aponta para um novo cenário, ainda em processo de formação.

A partir daí surge uma nova força no aparato estatal, representada pelas agências reguladoras, organizações não governamentais e outras entidades privadas voltadas às ações públicas. Essa constatação revela uma nova fase, a qual indica, segundo Offe, que o Estado de bem-estar social não existe mais.³⁷

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**, p.9.

³⁶ "É possível argumentar, hoje em dia, que a forma de participação política das massas baseada no e canalizada através do sistema partidário [...] já esgotou grande parte da sua utilidade para conciliar o capitalismo e a política de massas. Isto parece acontecer porque a forma política do partido está sendo cada vez mais ultrapassada e substituída por outras práticas e processos de participação e representação política." (OFFE, Claus. **Problemas estruturais do estado capitalista**, p.367).

³⁷ OFFE, Claus. O novo poder. **Revista Veja**, São Paulo, n.1.541, p.11-13, 08 abr. 1998.

2.1.4 A reforma administrativa no Brasil

Os objetivos do Estado definidos na Constituição Federal de 1988 são próprios de um Estado Social³⁸, no qual se consagram princípios e valores, como educação, saúde, proteção à maternidade e à infância, trabalho, lazer, segurança e previdência social, com vistas a atender uma justiça social.³⁹

O estabelecimento desse Estado, forjado na Constituição Federal de 1988, no qual se postula o pleno atendimento a uma justiça social e um rigoroso controle da burocracia estatal, exigiu no final dos anos 80 a mobilização de um aparato mais custoso que o ideal. Ademais, diante da conjuntura econômica de então, era de difícil efetivação.

Em função da falência da estrutura desse Estado e de todos os demais, na América Latina, e, ainda, no objetivo de diminuir o déficit público, os estudiosos das ciências jurídicas e sociais passaram a investigar as alternativas para reduzir tais problemas.

O antropólogo Rubem César Fernandes apresenta o contexto no qual esses problemas foram diagnosticados: "Já é consenso na América Latina que nem o mercado nem o Estado têm condições de responder, por si sós, aos desafios do desenvolvimento com equidade. A participação dos cidadãos é essencial"⁴⁰.

Como se vê, os recursos públicos vinham sendo insuficientes para fazer frente às despesas provenientes das atividades estatais assistenciais e fomentadoras das ações de interesse público.

³⁸ A partir da Constituição Federal de 1934, inspirada nas ideias consolidadas na Constituição de Weimar, implementou-se no país o Estado Social. Feição essa também assumida pelas Constituições de 1946 e, depois, pela Constituição de 1988.

³⁹ Segundo Francisco de Assis Alves, o constituinte teve intensa preocupação de controlar a atuação do serviço público, instituindo os princípios da administração pública com o alargamento das atribuições do Tribunal de Contas, "como órgão auxiliar do Congresso Nacional, que veio fortalecer, sobremaneira, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta" (fundações organizações sociais agências executivas organizações da sociedade civil de interesse público e outras modalidades de prestação de serviços públicos. (ALVES, Francisco de Assis. **Fundações, organizações sociais, agências executivas**: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos. São Paulo: LTr, 2000. p.181).

⁴⁰ FERNANDES, Rubem César. O que é o terceiro setor. In: IOSCHPE, Evelyn *et al.* (Org.). **3.º setor**: desenvolvimento social sustentado. 2.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997. p.37.

Diante dessa realidade, o Estado brasileiro concebeu sua descentralização, como se infere das palavras de Diogo de Figueiredo Moreira Neto ao explicar o fenômeno:

A descentralização social consiste em retirar do Estado a execução direta ou indireta de atividades de relevância coletiva que possam ser cometidas a unidades sociais já existentes, personalizadas ou não, como a família, o bairro, as agremiações desportivas, as associações profissionais, as igrejas, os clubes de serviço, as organizações comunitárias etc., mediante simples incremento de autoridade e institucionalização jurídica adequada, de modo a que possam promover elas próprias, sua execução. Essas unidades, também denominadas entidades de cooperação, receberiam tais atribuições a partir de leis específicas e de atos administrativos concretos de reconhecimento, modalidade assemelhada à autorização e à permissão. Trata-se de institutos ainda em desenvolvimento, mas que têm seu lugar garantido numa sociedade dinâmica e participativa.⁴¹

Nesse cenário, como ensina Raquel Melo Urbano Carvalho, perpetrou-se a reforma administrativa do aparelho do Estado no Brasil, a qual teve como um dos objetivos o fomento das ações sociais desenvolvidas por entidades privadas. Em vista da necessidade de realizar, no plano concreto, os objetivos do Estado Democrático de Direito estatuído na Constituição Federal, foi criado o Plano Diretor de Reforma do Aparelho do Estado.⁴² A intenção era promover transformações no âmbito da Administração Pública Federal, compreendidas na Administração Direta (serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência e dos Ministérios) e Indireta (autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações).⁴³

Segundo Raquel Melo Urbano de Carvalho, como o país não tinha recursos financeiros suficientes que lhe permitisse promover todas as ações por ele assumidas no âmbito da Constituição, passou a vivenciar crise fiscal muito similar à experimentada, anos antes, pelos Estados Unidos e alguns países da Europa.⁴⁴

⁴¹ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p.98.

⁴² CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de direito administrativo**, p.801.

⁴³ BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995. p.17.

⁴⁴ CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. *Op. cit.*, p.803.

Seria imprescindível a observância do princípio da subsidiariedade, como solução prática aos problemas verificados. À luz desse princípio, o mercado e a sociedade passam a assumir função propositiva fundamental na promoção das transformações impostas pela comunidade, cabendo ao Estado atuar onde o mercado e a sociedade não atuam ou não possam assim fazê-lo.

A Reforma do Aparelho do Estado, portanto, foi instituída com vistas a possibilitar o atendimento ao princípio da subsidiariedade, que, nas palavras de Moreira Neto, tem a seguinte função:

A subsidiariedade escalona atribuições em função da complexidade do atendimento dos interesses da sociedade. Assim, cabe, em princípio, ao indivíduo, decidir e atuar no que se refere aos próprios interesses individuais; aos grupos sociais menores, decidirem e atuarem para a satisfação dos respectivos interesses coletivos; aos grupos sociais maiores, decidirem e atuarem em prosseguimento dos interesses coletivos de maior abrangência; e à sociedade civil, como um todo, decidir e atuar para realização de seus interesses gerais.

Somente aquelas demandas que, por sua própria natureza, em razão de sua complexidade e da necessidade de uma ação concentrada e sobretudo imperativa, inclusive de recursos, não puderem ser atendidas pelas organizações sociais dos sucessivos níveis da comunidade é que deverão ser cometidas às organizações políticas, que atuarão, portanto, subsidiariamente à sociedade.⁴⁵

De acordo com esse princípio, as organizações da sociedade civil teriam a atribuição de atender às demandas menos complexas que dispensassem ações concentradas e imperativas. A ideia era que só estas, impossíveis de serem realizadas pela sociedade civil, fossem executadas pelo Estado. Com essa formatação, seria possível ao menos em tese estabelecer um desenvolvimento mais equilibrado do Estado e da Sociedade Civil.

Essa reforma pretendeu uma radical transformação no modelo de gestão, com vistas a estabelecer uma administração gerencial do aparelho do Estado, e não mais burocrática.

A Reforma Administrativa então instituída tem como pressuposto a existência de quatro distintos setores dentro da Administração Pública.

⁴⁵ MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Apontamentos sobre a reforma administrativa emenda constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1998**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p.20-21.

O núcleo estratégico, como espaço de definição das políticas públicas e tomada das decisões estratégicas, sendo dirigido pela Presidência da República e pela cúpula dos Ministérios, tribunais superiores, ministério público e justiças federais

As atividades exclusivas são as praticadas exclusivamente pelo Estado. São representadas pela atividade de legislar, fomentar e tributar. Entre as atividades exclusivas é possível identificar, ainda, as das forças armadas, dos órgãos de controle e dos órgãos responsáveis pela transferência de recursos, como o sistema único de saúde, o sistema de auxílio ao desemprego, a previdência social, entre outras atividades.

Os serviços não exclusivos ou competitivos são os que podem ser praticados pelo particular. O Estado, nesse caso, disputa com a iniciativa privada. A presença do Estado se justifica pelo fato de que tais serviços estão relacionados aos direitos humanos fundamentais (como educação e saúde) ou obtêm ganhos que podem ser usados como moeda de troca no mercado.⁴⁶

O segmento da produção de bens e serviços para o mercado está representado pelas entidades públicas que produzem bens e serviços e competem em iguais condições com as empresas da iniciativa privada. Nesse caso, a presença do Estado se justifica em face da natureza monopolística dessas atividades, ou mesmo pela ausência de capital privado capaz de atender, com a exigência mínima, à demanda decorrente dessas atividades.⁴⁷

É possível perceber que a Administração Direta permaneceu no núcleo estratégico do aparelho estatal.⁴⁸

⁴⁶ PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise econômica e reforma do Estado do Brasil: para uma nova interpretação da América Latina**. São Paulo. Ed. 34, 1996. p.283.

⁴⁷ *Ibid.*, p.218.

⁴⁸ "[...] modernizar a administração burocrática, que no núcleo estratégico ainda se justifica pela sua segurança e efetividade, através de uma política de profissionalização do serviço público, ou seja, de uma política de carreiras, de concursos públicos anuais, de programas de educação continuada permanentes, de uma efetiva administração salarial, ao mesmo tempo em que se introduz no sistema burocrático uma cultura gerencial baseada na avaliação do desempenho. Dotar o núcleo estratégico de capacidade gerencial para definir e supervisionar os contratos de gestão com as agências autônomas, responsáveis pelas atividades exclusivas de Estado, e com as organizações sociais, responsáveis pelos serviços não-exclusivos do Estado realizados em parceria com a sociedade." (BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**, p.45-46).

Na Administração Indireta, em especial nas empresas públicas e nas sociedades de economia mista, a orientação era reorganizar a gestão desses órgãos. Em relação aos serviços públicos realizados pelas autarquias e fundações públicas, pensava-se que tais atividades poderiam ser realizadas por autarquias qualificadas como Agências Autônomas ou Executivas.⁴⁹ Por fim, os serviços não exclusivos deveriam ser prestados por fundações, cooperativas ou associações, qualificadas como Organizações Sociais.⁵⁰

No âmbito desse plano, admitiu-se, além da propriedade estatal e da propriedade privada, a propriedade pública não estatal dos bens e serviços das organizações sem fins lucrativos. O Estado, por meio do processo de "publicização", estaria autorizado a transferir seus bens e serviços às organizações de direito privado sem fins lucrativos.⁵¹

⁴⁹ "Transformar as autarquias e fundações que possuem poder de Estado em agências autônomas, administradas segundo um contrato de gestão; o dirigente escolhido pelo Ministro segundo critérios rigorosamente profissionais, mas não necessariamente de dentro do Estado, terá ampla liberdade para administrar os recursos humanos, materiais e financeiros colocados à sua disposição, desde que atinja os objetivos qualitativos e quantitativos (indicadores de desempenho) previamente acordados;
Para isto, substituir a administração pública burocrática, rígida, voltada para o controle *a priori* dos processos, pela administração pública gerencial, baseada no controle *a posteriori* dos resultados e na competição administrada.
Fortalecer práticas de adoção de mecanismos que privilegiem a participação popular tanto na formulação quanto na avaliação de políticas públicas, viabilizando o controle social das mesmas." (BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**, p.46).

⁵⁰ "Transferir para o setor público não-estatal estes serviços, através de um programa de 'publicização', transformando as atuais fundações públicas em organizações sociais, ou seja, em entidades de direito privado, sem fins lucrativos, que tenham autorização específica do poder legislativo para celebrar contrato de gestão com o poder executivo e assim ter direito a dotação orçamentária. Lograr, assim, uma maior autonomia e uma conseqüente maior responsabilidade para os dirigentes desses serviços. Lograr adicionalmente um controle social direto desses serviços por parte da sociedade através dos seus conselhos de administração. Mais amplamente, fortalecer práticas de adoção de mecanismos que privilegiem a participação da sociedade tanto na formulação quanto na avaliação do desempenho da organização social, viabilizando o controle social. Lograr, finalmente, uma maior parceria entre o Estado, que continuará a financiar a instituição, a própria organização social, e a sociedade a que serve e que deverá também participar minoritariamente de seu financiamento via compra de serviços e doações.
Aumentar, assim, a eficiência e a qualidade dos serviços, atendendo melhor o cidadão-cliente a um custo menor." (*Ibid.*, p.47).

⁵¹ "A estratégia da reforma do Estado se apóia na 'publicização' dos serviços não-exclusivos do Estado, ou seja, sua absorção por um setor público não-estatal, onde, uma vez fomentados pelo Estado, assumirão a forma de organizações sociais. Esta forma de parceria entre a sociedade e Estado, além de viabilizar a ação pública com mais agilidade e maior alcance, torna mais fácil e direto o controle social através da participação nos conselhos de administração dos diversos segmentos beneficiários envolvidos. As organizações nesse setor gozam de uma autonomia administrativa muito maior do que aquela possível dentro do aparelho do Estado. Em compensação os

Nessa perspectiva, a sociedade civil assume o compromisso de financiar parte das atividades de interesse público a serem realizadas. Há um recuo do Estado na consecução das ações públicas, alterando a feição estatal.

2.2 ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL DE INTERESSE PÚBLICO

2.2.1 Terceiro Setor

A expressão terceiro setor decorre da denominação *third sector*, de origem estadunidense, adotada pela primeira vez na década de 1970 por pesquisadores americanos⁵², ganhando a seguir dimensões universais. Pressupõe a existência anterior do Primeiro Setor, que seria o Estado, e o Segundo Setor representado pelo Mercado.⁵³

Para Lester Salamon, sociólogo americano, o Terceiro Setor compreende as organizações que não fazem parte do aparelho estatal, não distribuem seus lucros a "acionistas ou investidores, *nem* têm tal finalidade; *que se* autogerenciam e *gozam de alto grau de autonomia interna; e que envolvem* um nível significativo de participação voluntária"⁵⁴. A definição foca-se na negativa: não é Estado, nem mercado. Com ideia similar, Souza Santos esclarece que o Terceiro Setor é formado pelo

seus dirigentes são chamados a assumir uma responsabilidade maior, em conjunto com a sociedade, na gestão da instituição." (BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**, p.47).

⁵² COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2.ed. São Paulo: Editora Senac, 2002. p.58.

⁵³ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004. p.58.

⁵⁴ SALAMON, Lester. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. In: IOSCHPE, BERG, Evelyn (Org.). **3.º setor**: desenvolvimento social sustentado. Terceiro setor e desenvolvimento sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra; São Paulo: GIFE, 1997. p.93.

Conjunto de organizações sociais que não são nem estatais nem mercantis, ou seja, organizações sociais que, por um lado, sendo privadas não visam fins lucrativos, e, por outro lado, sendo animadas por objetivos sociais, públicos ou coletivos, não são estatais.⁵⁵

José Eduardo Sabo Paes segue igual modelo de definição, sustentando a existência de um novo espaço de atuação, diferente do Mercado e do Estado. Paes enfatiza que no passado existiam apenas o setor público e o privado. Estado, Administração Pública e sociedade ficavam num polo; mercado e iniciativa privada, em outro. Ensina que a ideia de Terceiro Setor "é que nele se situem organizações privadas com adjetivos públicos, ocupando pelo menos em tese uma posição intermediária que lhes permita prestar serviços de interesse social sem as limitações do Estado, nem sempre evitáveis, e as ambições do Mercado, muitas vezes inaceitáveis"⁵⁶. A seguir, traz o conceito de Terceiro Setor:

Portanto, o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza 'privada' (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

Podemos, assim, conceituar o Terceiro Setor como o conjunto de organismos, organizações ou instituições dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função e objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento.

Saliento, ainda, que uma das formas mais tradicionais para definir o Terceiro Setor tem sido apresentá-lo de acordo com a finalidade das ações das organizações que o compõem, sempre entendendo que essas instituições, conseqüências de novos grupos da sociedade civil e dos movimentos sociais, são, além de interlocutores, instrumentos para a consecução de uma nova dinâmica social e democrática, onde as relações são orientadas pelos laços de solidariedade entre os indivíduos, o espírito de voluntariado e o consenso na busca do bem comum.⁵⁷

⁵⁵ QUELHAS, Ana Paula Santos. *A reinvenção solidária e participativa do estado apud* QUELHAS, Ana Paula Santos. **A refundação do papel do estado nas políticas sociais**. Coimbra: Almedina, 2001. p.19.

⁵⁶ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidade de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p.45.

⁵⁷ *Ibid.*, p.46.

Para Manoel Eduardo Alves Camargo e Gomes, o Terceiro Setor pode ser entendido da seguinte forma:

Composto, fundamentalmente, por organizações da sociedade civil, constituídas na forma de associações e fundações, estas entidades, apesar de privadas (executam serviços de natureza pública de alta relevância social nas áreas de saúde, educação, cultura, habitação, meio ambiente, direitos das minorias, etc.) não podem ser confundidas com os agentes do Estado nem tampouco do Mercado.

De um lado, apesar de privadas, possuem uma lógica de funcionamento extramercantil (objetivos públicos, sem fins lucrativos, serviços sem contraprestação econômica, excedentes financeiros não apropriados por seus integrantes), de outro, não obstante atuarem em favor da coletividade, são regidas pelo direito privado (contratação, compra de bens, contabilidade, etc.). Assim, ainda que públicas, não se confundem com o Estado; ainda que privadas, não pertencem ao Mercado. Por isto, são consideradas como terceiro setor, aptas a compor o chamado espaço público não-estatal.⁵⁸

Após colher definições a respeito do tema, Leandro Marins de Souza reúne algumas das principais características identificadas pelos teóricos acerca do Terceiro Setor:

Em suma, portanto, enumeramos exemplificativamente algumas características extraídas dos conceitos normalmente difundidos sobre o Terceiro Setor: a) finalidades não coercitivas; b) entidades não estatais; c) finalidades não lucrativas; d) entidades fora do mercado; e) visam atender necessidades coletivas; f) visam atender necessidades públicas; g) são organizações estruturadas; h) são organizações autogovernadas; i) contam com expressivo serviço voluntário; j) são organizações da sociedade civil; k) é expressão das práticas de caridade, filantropia e mecenato; l) é forma de exercício da cidadania; e m) vinculação ao conceito de solidariedade.⁵⁹

Examinados esses conceitos e características, é possível identificar no mesmo espaço as fundações empresariais, os movimentos sociais, as associações de bairro, as entidades mantidas pelo Poder Público, por organizações não governamentais internacionais, entidades filantrópicas e caritativas, entidades informais e até pessoas físicas. Há, pois, um sem número de entidades, com naturezas e qualidades bastante distintas.

⁵⁸ GOMES, Manoel Eduardo Alves Camargo e. O Paraná e o terceiro setor. **Gazeta do Povo**, Curitiba, terça-feira, 16 de fevereiro de 2000. Coluna Opinião.

⁵⁹ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.72.

Não por outro motivo, Flávia Piovesan e Carla Bertucci Barbieri entendem que, em vista das múltiplas qualidades atribuídas a essas entidades, seria difícil reuni-las em torno de um único conceito. Afinal, ao mesmo tempo em que parte dessas entidades teria um vínculo muito estreito com o Estado, outras tantas estariam bem mais próximas do Mercado.⁶⁰

Carlos Montañó contesta a fidedignidade da expressão Terceiro Setor, pois em seu entender as ações da sociedade civil, historicamente, deveriam representar o Primeiro Setor. Indica, ainda, que esse conceito é obscuro, pois deixa dúvidas quanto à inclusão, nesse ramo, das atividades informais, das fundações empresariais, dos sindicatos ou outras espécies de órgãos de classe.⁶¹

Montañó também contesta algumas das características atribuídas a esse setor, formuladas em 1998, no IV Encontro Ibero-Americano de Terceiro Setor. Discorda que tais entidades sejam vistas como não governamentais e autogovernadas, tendo em vista serem financiadas pelo próprio Estado. Adverte que o fim não econômico dessas entidades seria questionável, pois muitas delas são financiadas por grandes corporações, que não raras vezes atuam com o objetivo de reduzir sua carga tributária ou obter algum benefício do Poder Público.

Conclui, então, que não existe convergência na doutrina sobre sua origem, as características das entidades e suas particularidades. Por isso, entende que o Terceiro Setor é um conceito ideal, ou seja, está mais relacionado àquilo que a sociedade queria que fosse, não o que efetivamente é.⁶²

Independentemente das críticas dirigidas às definições sobre Terceiro Setor, trata-se de uma realidade bastante presente no Estado brasileiro e que vem crescendo substancialmente, especialmente aquelas destinadas às finalidades públicas. Devemos considerar, nesse conjunto, as entidades possuidoras de finalidades públicas e

⁶⁰ PIOVESAN, Flávia; BARBIERI, Flávia Bertucci. Terceiro setor e direitos humanos. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.95-97. p.111.

⁶¹ MONTAÑO, Carlos. **Terceiro setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez, 2002. p.54.

⁶² *Ibid.*, p.57. No mesmo sentido, Leandro Marins de Souza, destaca: **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.66.

especialmente as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público⁶³, objeto de análise do presente trabalho.

2.2.2 Fundamento constitucional do Terceiro Setor

A crise fiscal do Estado Contemporâneo e a necessidade de redução dos gastos públicos impuseram a participação da sociedade civil nos serviços públicos não exclusivos.

Uma clara demonstração dessa necessidade está nas intenções explicitadas pelo Poder Público no Plano de Reforma do Aparelho Estatal, concebido no início da década de 1990.

A reforma deu origem a novos diplomas infraconstitucionais no intuito de conformar essa realidade com o ordenamento jurídico vigente. Mas a Constituição Federal, em 1988, além de garantir a proteção social dos cidadãos, previa, expressamente, em vários dispositivos, a participação da iniciativa privada na realização de atividades de interesse público.⁶⁴

Os dispositivos constitucionais que estimulam o exercício da cidadania (art. 1.º, inciso II da Constituição Federal⁶⁵), que garantem a participação direta dos cidadãos junto à sociedade (art. 1.º, parágrafo único) e, ainda, a liberdade de

⁶³ A partir daqui, denominaremos essas entidades de OSCIP.

⁶⁴ Desde a Constituição Federal de 1934 era possível identificar disposições constitucionais dirigidas à proteção da ordem social, e ainda, que incentivavam a associação: "A Constituição de 1934 passa a se preocupar com as questões sociais, incluindo pela primeira vez um título *da ordem econômica e social*. Além de assegurar a liberdade de associação (art. 113), instituiu o art. 2.º ("todos os poderes emanam do povo, e em nome dele são exercidos"), o que atesta a manifestação do constituinte com o efetivo exercício da cidadania, que também se confirma pela inserção das associações e sindicatos profissionais no texto constitucional. (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.79).

⁶⁵ Art. 1.º 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: [...] II - a cidadania.

associação (XVII a XXI, do artigo 5.^{o66}), parecem legitimar a possibilidade da participação do cidadão na consecução das ações sociais.

O princípio da solidariedade (artigo 3.^o, inciso I) e a promoção dos direitos sociais (artigo 6.)⁶⁷, expressamente estabelecidos na Constituição, são direitos cuja observância impõe a participação da iniciativa privada. E é na busca à proteção eficaz desses direitos sociais que a Constituição Federal confere à sociedade civil a corresponsabilidade.⁶⁸

É o que está previsto nos artigos 197 e 199 da Constituição Federal⁶⁹, os quais autorizam a participação das pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos na promoção do direito à saúde.

O artigo 204⁷⁰ estabelece que as organizações representadas pela população auxiliam o Estado na formulação das políticas públicas e no controle das ações de assistência social, fixando comando similar no artigo 205⁷¹, que trata das ações educacionais.

⁶⁶ Art. 5.^o Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente.

⁶⁷ "são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição".

⁶⁸ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Direito do terceiro setor. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.17, jan./jun. 2007.

⁶⁹ Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao poder público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado.

⁷⁰ Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: [...] II - participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

⁷¹ 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.

A Constituição Federal dispõe de forma semelhante em relação à cultura (artigo 216⁷²) e ao esporte. Na dicção dos artigos 225⁷³, 227⁷⁴ e 230⁷⁵, a coletividade deve ser partícipe das ações de promoção do meio ambiente e das ações voltadas a proteger a infância, os adolescentes e os idosos.

Como se vê, a Constituição Federal de 1988 foi pródiga no estabelecimento de regras sobre a participação da iniciativa privada na consecução das ações sociais. É possível identificar um terreno fértil para a edição de legislações que disciplinem a atuação das entidades do Terceiro Setor.

2.2.3 As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público

Demarcado o espaço de atuação das entidades do Terceiro Setor, enumerados os fundamentos constitucionais que legitimam seu agir e identificado o seu conceito,

⁷² Art. 216. Constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, portadores de referência à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, nos quais se incluem: [...] § 1.º O poder público incentivará o lazer, como forma de promoção social.

⁷³ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao poder público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. [...] VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente.

⁷⁴ Art. 227. É dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.

§ 1.º O Estado promoverá programas de assistência integral à saúde da criança, do adolescente e do jovem, admitida a participação de entidades não governamentais, mediante políticas específicas e obedecendo aos seguintes preceitos:

I - aplicação de percentual dos recursos públicos destinados à saúde na assistência materno-infantil; II - criação de programas de prevenção e atendimento especializado para as pessoas portadoras de deficiência física, sensorial ou mental, bem como de integração social do adolescente e do jovem portador de deficiência, mediante o treinamento para o trabalho e a convivência, e a facilitação do acesso aos bens e serviços coletivos, com a eliminação de obstáculos arquitetônicos e de todas as formas de discriminação.

⁷⁵ Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.

uiremos nossa análise nas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que compõem esse setor.

A Lei n.º 9.790, de 1999, inaugurou um novo regramento jurídico às pessoas jurídicas de direito privado sem fins lucrativos. Realizou uma diferenciação das entidades do Terceiro Setor, indicando aquelas com fim público, que teriam a possibilidade de receber um credenciamento do Poder Público, denominado Certificado de OSCIP.

Promoveu, também, a aproximação institucional entre a sociedade civil e o Estado, permitindo a celebração do Termo de Parceria no qual se possibilitaria a remessa de recursos públicos à entidade⁷⁶.

Mas o mais importante é considerar que esse diploma legal é apontado como o primeiro marco legal das entidades do Terceiro Setor, pois tem em seu regramento estatutário a consecução de ações de interesse público.⁷⁷

Em verdade, como ensina Augusto de Franco, essa lei representa o primeiro avanço para a efetivação da chamada "reforma do marco legal", a disciplinar as relações entre o Estado e a sociedade.

O sentido estratégico maior dessa reforma é o empoderamento das populações, para aumentar a sua possibilidade e a sua capacidade de influir nas decisões públicas e de aduzir e alavancar novos recursos ao processo de desenvolvimento do país. A Lei 9.790/99 visa, no geral, a estimular o crescimento do Terceiro Setor. Estimular o crescimento do Terceiro Setor significa fortalecer a sociedade civil. Fortalecer a Sociedade Civil significa investir no chamado Capital Social.

Para tanto, faz-se necessário construir um novo arcabouço legal, que (a) reconheça o caráter público de um conjunto, imenso e ainda informal, de organizações da Sociedade Civil, e, ao mesmo tempo (b) facilite a colaboração entre essas organizações e o Estado. Trata-se de construir um novo marco institucional que possibilite a progressiva mudança do desenho das políticas públicas governamentais, de sorte a transformá-las em políticas públicas de parceria entre Estado e Sociedade Civil em todos os níveis, com a incorporação das organizações de cidadãos na sua elaboração, na sua execução, no seu monitoramento, na sua avaliação e na sua fiscalização.⁷⁸

⁷⁶ "Não se reconheciam, anteriormente, algumas destas atividades como legítimas à participação da iniciativa privada, por requícios mesmo do Estado Social. Ou, ainda, não se dava legitimidade jurídica constitucional a estas atividades de modo a ser reconhecido seu papel de coadjuvante no patrocínio de ações voltadas a garantir direitos sociais." (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.103).

⁷⁷ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidade de interesse social**, p.67.

⁷⁸ FRANCO, Augusto de. Prefácio à primeira edição: o que está por trás da nova lei do terceiro setor. In: FERRAREZI, Elisabete; REZENDA, Valéria. **OSCIP: organização da sociedade civil de interesse público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor**. Disponível em: <www.comunidadesolidaria.org.br>. Acesso em: 19 fev. 2012.

O exame desse diploma legal representa uma tentativa de adequação das engrenagens do Estado, que, embora criado para atender "o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça com valores supremos de uma sociedade fraterna"⁷⁹, não vinha realizando sua função a contento.

O Estado passou a certificar como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público as associações e fundações que auxiliassem o Poder Público na consecução de atividades de relevante interesse, desde que atendidos os requisitos catalogados em lei. Cumprida essa condição, a entidade fica credenciada a firmar termo de parceria com o Poder Público, o que lhe possibilita receber recursos públicos para a consecução de suas atividades.

Mas, para a obtenção da certificação, os objetivos sociais e as regras estatutárias das entidades devem, necessariamente, atender às exigências catalogadas nos demais preceitos da Lei n.º 9.790/99.⁸⁰

A primeira delas impõe à entidade que não tenha fins lucrativos. Para evitar as mais variadas formas de interpretações do que seja uma entidade sem fins lucrativos, o legislador estabelece que a "pessoa jurídica sem fins lucrativos" referida na lei é a que

não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos, mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.⁸¹

A esse respeito, devemos aclarar que a referência à expressão "distribuição de excedentes, operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio" não inclui o pagamento de remunerações a seus dirigentes e funcionários.

⁷⁹ É o que consta do preâmbulo da Constituição Federal.

⁸⁰ Lei n.º 9.790/99, art. 1.º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendem aos requisitos instituídos por esta Lei.

⁸¹ Lei n.º 9.790/99, art. 1.º, § 1.º.

Note-se que em relação às OSCIP, tais pagamentos estão autorizados pelo artigo 4.º, inciso VI da Lei n.º 9.790/99, que permite a remuneração aos dirigentes que trabalham na "gestão executiva e prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente à sua área de atuação". Portanto, pagar a remuneração aos dirigentes não é óbice para se reconhecer o caráter não lucrativo da entidade.

A consideração a se fazer em relação a esse dispositivo é que este não fixa critérios claros que possam estabelecer com o rigor necessário o teto da remuneração. O único limite é o das remunerações pagas com os recursos financeiros do Termo de Parceria. Nesse caso, de acordo com o artigo 10, § 2.º, inciso IV da Lei n.º 9.790/99⁸², os pagamentos devem constar do Termo de Parceria, o que impõe um controle mais rigoroso.⁸³

Merece destaque, ainda, a disposição constante no artigo 4.º, inciso I⁸⁴, que obriga as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público a atenderem aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência, que informam o agir da Administração Pública.

Em atenção ao princípio da legalidade, os administradores da OSCIP são obrigados a agir nos termos da lei e do estatuto, sendo-lhes vedado realizar condutas que não estejam ali disciplinadas. À luz do primado da impessoalidade, não deve atuar com vistas a beneficiar ou auxiliar alguém em especial. Também devem atender aos princípios da moralidade, impondo-se o respeito à lealdade e boa-fé. Da mesma maneira, lhes incumbe a observância dos princípios da eficiência, agindo com

⁸² Art. 10, § 2.º São cláusulas essenciais do Termo de Parceria:

[...]

IV - a de previsão de receitas e despesas a serem realizadas em seu cumprimento, estipulando item por item as categorias contábeis usadas pela organização e o detalhamento das remunerações e benefícios de pessoal a serem pagos, com recursos oriundos ou vinculados ao Termo de Parceria, a seus diretores, empregados e consultores;

⁸³ Gustavo Saad Diniz (**Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**. 2.ed. Porto Alegre: Síntese, 2003. p.128) e José Eduardo Sabo Paes (**Fundações e entidade de interesse social...**) apontam preocupação em relação a essa questão.

⁸⁴ Art. 4.º Atendido ao disposto no artigo anterior, exige-se ainda, para qualificarem-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que as pessoas jurídicas interessadas sejam regidas por estatutos, cujas normas expressamente disponham sobre: I: a observância dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e da eficiência.

celeridade e eficácia, e da economicidade, com vistas a evitar a prática de atos desproporcionalmente onerosos.⁸⁵

A esse respeito, observe-se que o atendimento a tais princípios decorre da relevância das atividades desenvolvidas por tais entidades⁸⁶, as quais têm potencial para estabelecer um vínculo ainda mais estreito com o Poder Público, por meio dos Termos de Parceria.

Acrescente-se, também, que a independência e a autonomia próprias das OSCIP e demais entidades do Terceiro Setor, bem como sua racionalidade não burocrática, não podem distanciá-las do cumprimento desses princípios.

Apontemos, por fim, que o ato administrativo que defere a emissão do certificado de OSCIP é vinculado⁸⁷; que tais entidades são obrigadas a instituir um Conselho Fiscal com vistas a opinar sobre os registros fiscais e financeiros da entidade⁸⁸; que sua eventual dissolução implicará a transferência de seu patrimônio a entidade similar⁸⁹; e, ainda, que seus registros contábeis devem observar os princípios fundamentais da contabilidade, dando-se publicidade às demonstrações financeiras e aos relatórios de atividades, realizando-se auditoria das respectivas contas, atendendo-se, ainda, às disposições do artigo 70 da Constituição Federal em relação aos recursos públicos eventualmente recebidos.^{90,91}

⁸⁵ ROCHA, Sílvio Luiz Ferreira da. **Terceiro setor**. São Paulo: Malheiros, 2003. p.77-78.

⁸⁶ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidade de interesse social...**, p.86.

⁸⁷ Lei n.º 9.790/99, Art. 1.º, § 2.º A outorga da qualificação prevista neste artigo é ato vinculado ao cumprimento dos requisitos instituídos por esta Lei.

⁸⁸ Art. 4.º, III - a constituição de conselho fiscal ou órgão equivalente, dotado de competência para opinar sobre os relatórios de desempenho financeiro e contábil, e sobre as operações patrimoniais realizadas, emitindo pareceres para os organismos superiores da entidade.

⁸⁹ Art. 4.º, IV - a previsão de que, na hipótese de a pessoa jurídica perder a qualificação instituída por esta Lei, o respectivo acervo patrimonial disponível, adquirido com recursos públicos durante o período em que perdurou aquela qualificação, será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social.

⁹⁰ VI - as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão no mínimo: a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade; b) que se dê publicidade, por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão; c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, de aplicação dos eventuais recursos objetos do Termo de Parceria, conforme previsto em regulamento; d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

De acordo com a Lei n.º 9.790/99, ainda, as entidades que obtiverem a qualificação de OSCIP podem realizar suas ações direta ou indiretamente. Diretamente, por meio da execução de projetos, programas ou planos de ações. Indiretamente, mediante a prestação de serviços intermediários de apoio a outras organizações similares ou órgãos públicos. A atuação indireta também contempla a simples doação de recursos financeiros, físicos ou humanos, às entidades que promovam quaisquer das ações catalogadas no referido preceito.

O artigo 2.º institui o rol taxativo das entidades que, mesmo realizando atividades autorizadas pela lei, não podem ser reconhecidas como OSCIP.⁹² Já o artigo 3.º dispõe que as entidades qualificadas como OSCIP devem ter objetivos sociais que atendam, necessariamente, pelo menos a uma das seguintes finalidades:

I - promoção de assistencial social; II - promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; III - promoção gratuita de educação, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta lei. IV - promoção gratuita da saúde, observando-se a forma complementar de participação das organizações de que trata esta Lei; V - promoção da segurança alimentar e nutricional; VI - defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; VII - promoção do voluntariado; VIII - promoção do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza; IX - experimentação, não lucrativa, de novos modelos sócio-produtivos e de sistemas alternativos de produção, comércio, emprego e crédito; X - promoção de direitos estabelecidos, construção de novos direitos e assessoria jurídica gratuita de interesse suplementar; XI - promoção da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais; XII - estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos que digam respeito às atividades mencionadas neste artigo.[...].

⁹¹ Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada Poder. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumira obrigações de natureza pecuniária.

⁹² As atividades são as seguintes: (I) as sociedades comerciais; (II) os sindicatos, as associações de classes ou de representação de categoria profissional; (IV) as organizações partidárias e assemelhadas, inclusive suas fundações; (V) as entidades de benefício mútuo destinadas a proporcionar bens ou serviços a um círculo restrito de associados ou sócios; (VI) as entidades e empresas que comercializam planos de saúde e assemelhados; (VII) as instituições hospitalares privadas não gratuitas e suas mantenedoras; (VIII) as escolas privadas dedicadas ao ensino formal não gratuito e suas mantenedoras; (IX) as Organizações Sociais; (X) as cooperativas; (XI) as fundações públicas; (XII) as fundações, sociedades civis ou associações de direito privado criadas por órgão público ou fundações públicas; (XIII) as organizações creditícias que tenham quaisquer tipo de vinculação com o sistema financeiro nacional a que se refere o art. 192 da Constituição Federal (art. 2.º - Lei n.º 9.790/99).

A relação taxativa das mais de vinte atividades elencadas nessa lei é resultado do intenso debate promovido pelos representantes da sociedade civil nas chamadas "Rodadas de Interlocação Política do Conselho de Comunidade Solidária", em que foram enumeradas as várias atividades com finalidade pública que poderiam auxiliar o Estado de uma forma mais efetiva.

Ainda, é possível identificar uma clara distinção entre as entidades sem fins lucrativos realizadoras de ações públicas, relacionadas no artigo 3.º acima, e as demais, de ajuda mútua, como os sindicatos, associações recreativas e órgãos de classe⁹³, as quais a nosso entender, ainda que não estejam incluídas nem no Primeiro, nem no Segundo Setor, não podem ser consideradas do Terceiro Setor, tendo em vista sua ausência de finalidade pública. Não é por outro motivo que parte da doutrina considera essa lei (9.790/99) como o marco legal do Terceiro Setor.⁹⁴

Como feito no passado em relação às entidades beneficentes e de utilidade pública⁹⁵, a Lei n.º 9.790/99 regulou modalidade de certificação a ser emitida pelo Ministério da Justiça, cuja obtenção qualifica a entidade a celebrar Termo de Parceria com o Poder Público.

Assim, a entidade que realizar as atividades enumeradas no artigo 3.º⁹⁶, cumprir as exigências dispostas no artigo 4.º⁹⁷ e apresentar a documentação referida

⁹³ Segundo Leandro Marins de Souza, essas são entidades que, efetivamente, podem ser consideradas Terceiro Setor. (**Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.135)

⁹⁴ ZEN, Marcela Rosa. Licitação e terceiro setor: reflexão sobre o concurso de projetos da lei das OSCIP. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, v.2, n.4, p.68, jul./dez. 2008.

⁹⁵ Lei n.º 8.742/1993 e Lei n.º 91/1935.

⁹⁶ Essa atividade não pode ser realizada por nenhuma das entidades catalogadas no artigo 2.º da Lei n.º 9.790/99.

⁹⁷ De acordo com o artigo 4.º, deverá constar no estatuto da entidade o seguinte: (1) o cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, economicidade e eficiência; (2) estabelecer prática de gestão administrativa com vistas a evitar favorecimento de terceiros; (3) a constituição de conselho fiscal que opinará sobre as contas da entidade; (4) a previsão de que no caso de dissolução, o patrimônio da entidade será transferido à outra, similar; (5) no caso de perda de qualificação, os recursos públicos obtidos por ocasião da vigência da referida qualificação, deverão ser transferidos à entidade qualificada que tenha, de preferência, o mesmo objeto social; (6) possibilidade de remuneração de dirigentes; (7) atendimento às regras de contabilidade, e ainda, o artigo 70 da Constituição Federal, quando os recursos financeiros forem públicos.

no artigo 5.^o⁹⁸, terá seu pedido de qualificação apreciado em até trinta dias, devendo o certificado ser expedido até o 15.^o dia da decisão em caso de deferimento.⁹⁹

Qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, a entidade fica habilitada a firmar Termos de Parceria com o Poder Público¹⁰⁰, com vistas a estabelecer "vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3.^o desta Lei"¹⁰¹. Deve ser lembrado, ainda, que a teor da nova redação atribuída ao artigo 23 do Decreto 3.100/99, a escolha da entidade para a celebração do Termo de Parceria será realizada por meio de concursos de projetos pelo órgão público parceiro¹⁰².

A qualificação, pelo viés das entidades, cria um setor de entidades que, em função de suas características em comum, tendem a formar um agrupamento coeso, com força política para postular seus interesses junto ao Poder Público. Pelo viés do Poder Público, a certificação permite um maior controle do setor e a possibilidade dessas atuações serem monitoradas.¹⁰³

⁹⁸ Art. 5.^o Cumpridos os requisitos dos artigos 3.^o e 4.^o, a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, interessados em obter a qualificação instituída por esta Lei, deverá formular requerimento escrito ao Ministério da Justiça, instruído com cópias autenticadas dos seguintes documentos: I - Estatuto registrado em Cartório; II - Ata de eleição de sua atual diretoria; III - Balanço patrimonial e demonstração do resultado do exercício; IV - Declaração de isenção do Imposto de Renda; V - Inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes.

⁹⁹ Art. 6.^o Recebido o requerimento previsto no artigo anterior, o Ministério da Justiça decidirá, no prazo de quinze dias da decisão, certificado de qualificação da requerente como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

§ 1.^o No caso de deferimento, o Ministério da Justiça emitirá, no prazo de quinze dias da decisão, certificado de qualificação da requerente como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

¹⁰⁰ Art. 9.^o Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3.^o desta Lei.

¹⁰¹ Art. 9.^o, da Lei n.^o 9.790/99.

¹⁰² Art. 23. A escolha da Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, para a celebração do Termo de Parceria, deverá ser feita por meio de publicação de edital de concursos de projetos pelo órgão estatal parceiro para obtenção de bens e serviços e para a realização de atividades, eventos, consultorias, cooperação técnica e assessoria. (Redação dada pelo Decreto nº 7.568, de 2011).

¹⁰³ MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil. In: FALCÃO Joaquim; CUENCA, Carlos (Org.). **Mudança social e reforma legal**: estudos para uma nova legislação do terceiro setor. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária: Unesco, 1999. p.139.

Devemos acrescentar, também, que as exigências impostas na Lei, tais como o cumprimento dos princípios da administração pública, o atendimento às regras e aos princípios da contabilidade, a obrigatoriedade de ter como objeto social pelo menos uma das atividades enumeradas no artigo 3.º, o estabelecimento de regras predeterminadas em seu estatuto e, ainda, o controle do Tribunal de Contas, do Ministério Público e do Ministério correspondente, no caso da existência de Termo de Parceria, também são indicativos claros de um rigor maior imposto a essas entidades, o que vislumbra sua maior probabilidade de atuação idônea.

2.2.4 Associações e fundações

A Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, na sua essência, identifica as atividades consideradas de interesse público e regulamenta seu vínculo de cooperação com o Estado. Mas esse diploma legal não dispõe sobre a forma que essas pessoas jurídicas devem assumir. Por isso, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público estão sujeitas às regras do Código Civil que tratam do tema, devendo assumir a feição de fundação ou associação.¹⁰⁴

As fundações são formas antigas de organização¹⁰⁵, tendo como uma de suas principais características a afetação de seu patrimônio a uma determinada finalidade. Sua existência no Brasil remonta ao período colonial e, à época, já era vista como uma universalidade patrimonial com o fim específico de atender aos objetivos determinados por seus criadores.¹⁰⁶

¹⁰⁴ "Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado: I - as associações; II - as sociedades; III - as fundações; IV - as organizações religiosas; V - os partidos políticos.

¹⁰⁵ Segundo Gustavo Saad, as fundações remontam à antiguidade, em que se afetava um determinado patrimônio para a consecução de fins culturais, filantrópicos ou religiosos. (DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**, p.29-39).

¹⁰⁶ Edson José Rafael registra o surgimento da primeira fundação: "O primeiro esboço de fundação no Brasil, data de 1718, quando Romão de Matos Duarte, solteiro milionário, achou por bem separar parte de seu patrimônio para formar um 'fundo' para auxiliar, exclusivamente, os expostos na 'roda' que, a partir de seu gesto, passariam a ter tratamento digno, ao serem atendidos na Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro. Assim nasceu a 'Fundação Romão de Matos Duarte', funcionando, paralelamente, à Santa Casa do Rio, com patrimônio próprio afeto à finalidade exclusiva de dar proteção e apoio aos órfãos desvalidos cariocas." (RAFAEL, Edson José. **Fundações e direito**: terceiro setor. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998. p.68).

Como ensina Diniz, antes do Código Civil de 1916 já existiam regras no direito nacional que regulavam as fundações. Já naquela época, além de seu patrimônio estar vinculado às finalidades específicas da entidade, tais fundações eram submetidas à fiscalização do Ministério Público. A partir do Código Civil de 1916, as fundações privadas assumiram personalidade jurídica de direito privado, o que fez crescer o número de entidades dessa natureza¹⁰⁷.

O Código Civil de 2002 normatizou o instituto nos artigos 62 a 69.

De acordo com o artigo 62 do Código Civil, o instituidor pode ser pessoa física ou jurídica que deverá fazer, "por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, e declarando, se quiser, a maneira de administrá-la". Diante da importância que se atribui ao patrimônio, é justificável que no ato da instituição não esteja gravado por quaisquer ônus, devendo ser suficiente para a realização de seus fins e encaminhado a outra fundação similar, caso não o seja.¹⁰⁸

De acordo com Paes¹⁰⁹ e Diniz¹¹⁰, de modo a justificar a sobrevivência da fundação, o patrimônio deve ser suficiente não apenas para iniciar as atividades fundacionais, mas permitir um mínimo de investimento, capaz de viabilizar a manutenção da entidade nos anos seguintes. Além disso, de acordo com o artigo 62, parágrafo único do Código Civil, deve ter "fins religiosos, morais, culturais ou de assistência"¹¹¹.

Nesse campo, parece-nos que o legislador incorreu em equívoco ao fazer menção, apenas, a fins religiosos, morais, culturais ou de assistência. É tradição no rol dos textos legislativos nacionais, que tratem das atividades sem finalidades lucrativas, a inclusão da expressão "educação". De fato, pois, nos termos da Constituição Federal, as atividades educacionais são realizadas pelo Poder Público, em parceria

¹⁰⁷ DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**, p 41-42.

¹⁰⁸ Art. 63 do Código Civil. Quando insuficientes para constituir a fundação, os bens a ela destinados serão, se de outro modo não dispuser o instituidor, incorporados em outra fundação que se proponha a fim igual ou semelhante.

¹⁰⁹ PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidade de interesse social...**, p.167.

¹¹⁰ DINIZ, Gustavo Saad. *Op. cit.*, p.63.

¹¹¹ Art. 62, parágrafo único, do Código Civil: A fundação somente poderá constituir-se para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência

com a iniciativa privada. Não negamos que a alusão à cultura abarca as atividades educacionais e de pesquisas. Entretanto, como política legislativa, tais expressões deveriam estar incluídas nesse rol, com vistas a evitar quaisquer dúvidas ao destinatário da lei.

A verdade é que atualmente os tribunais autorizam a possibilidade de serem instituídas fundações de pesquisa ou de educação, o que refuta qualquer tentativa de se promover interpretação restritiva desse dispositivo legal.

Devemos lembrar, também, uma das principais características do funcionamento dessas entidades, que é o de se submeter à fiscalização do Ministério Público. Cumpre ao Ministério Público, nos termos do artigo 66 do Código Civil, velar pelas fundações¹¹². A ideia é realizar, na sua totalidade, uma permanente e eficiente atividade fiscalizadora. Suas principais funções são de: (i) fornecer esclarecimentos quanto à legalidade dos atos realizados pelas fundações; (ii) fiscalizar o cumprimento do estatuto, resguardar o patrimônio da entidade e averiguar se as práticas da fundação guardam correspondência com os objetivos estabelecidos pelo seu instituidor; (iii) administrar e suprir eventuais deficiências na gestão do órgão; e (iv) aprovar o estatuto e suas alterações e exigir mudanças na hipótese da prática de qualquer infração, podendo intervir em processos judiciais em que a fundação figure como parte.¹¹³

Por fim, na esteira da lição de Gustavo Saad Diniz, não existe disposição expressa no Código Civil, que impeça a prática de atividades de cunho econômico com o objetivo de manter financeiramente a entidade, de maneira que possa continuar realizando seus fins institucionais. Pelo contrário, em meio à realidade de mercado e da globalização, defende Diniz ser imprescindível a adaptação das fundações a essas circunstâncias. Segundo ele, é imperioso que as fundações realizem atividades econômicas, para que evitem o esgotamento de seu patrimônio, decorrente da "ação obstinada do mercado, ensandecido"¹¹⁴.

¹¹² Art. 66. Velará pelas fundações o Ministério Público do Estado onde situadas.

¹¹³ DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**, p.265.

¹¹⁴ *Ibid.*, p.426.

Essa compreensão de que as atividades econômicas não só podem como também devem ser realizadas pela fundação, alinha-se à questão jurídica formulada pelas entidades imunes, que postulam o reconhecimento do caráter não lucrativo e, por conseguinte, da imunidade, mesmo quando realizem atividade econômica, pois os recursos então arrecadados com ela são dirigidos à consecução de suas ações institucionais.

Por outro lado, a figura jurídica das associações¹¹⁵ está assentada no princípio da livre associação, disposto no artigo 5.º, incisos XVII e XVIII da Constituição Federal, que autoriza a todos se reunirem livremente, sendo vedada a interferência do Estado em seu funcionamento. O artigo 53 do Código Civil dá a noção de associação no ordenamento jurídico, explicitando que estas se constituem "pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos"¹¹⁶.

É bom lembrar que, se o seu objeto for lícito, qualquer associação pode adquirir personalidade jurídica¹¹⁷, devendo o início de seu funcionamento, nos termos do artigo 45 do Código Civil, ocorrer a partir do registro de seu estatuto no Cartório.¹¹⁸

Maria Helena Diniz formula o conceito de associação:

contrato pelo qual um certo número de pessoas, ao se congregarem, colocam em comum serviços, atividades, conhecimentos etc. em prol de um mesmo ideal, objetivando a consecução de determinado fim, econômico ou não, com ou sem capital e sem intuídos lucrativos.¹¹⁹

¹¹⁵ "Calcula-se que existem mais de 200 mil organizações sem fins lucrativos no Brasil, empregando mais de 1 milhão de pessoas, sendo que 77% dessas organizações são compostas de associações civis." (DEBERT, Guita Grin. Terceiro setor: percepções de mudança. In: FALCÃO, Joaquim; CUENCA, Carlos (Org.). **Mudança social e reforma legal**: estudos para uma nova legislação do terceiro setor. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária/UNESCO/FBB, 1999. p.86).

¹¹⁶ Artigo 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

¹¹⁷ Art. 5.º, XVII – é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar. XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento.

¹¹⁸ Art. 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no respectivo registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

¹¹⁹ ASSOCIAÇÃO. In: DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v.1, p.295.

Para Edson Isfer e Márcia Carla Pereira Ribeiro:

Desse conceito, pode-se dizer que a questão que está por definir ou identificar a associação é o propósito com o qual as pessoas se reúnem em torno de uma determinada organização. Neste caso, poderiam ser considerados dois objetos: um imediato e outro mediato. O objeto imediato perseguido pelos sujeitos que se reuniram, seria a atividade organizada. O objeto mediato, neste caso, não poderia ser o fim econômico, mas outro qualquer, como o filantrópico, o religioso, o de lazer, enfim, não especulativo.¹²⁰

Uma das notas que diferencia as associações das fundações é a forma como são compostas. Nas fundações, o agrupamento é do patrimônio e sua utilização está, necessariamente, vinculada aos objetivos estabelecidos pelo instituidor, no momento da criação da entidade. Nas associações, o agrupamento é das pessoas e de seus esforços para a consecução do fim da entidade. Estas pessoas que vão dirigir, integralizar o patrimônio, e em muitos casos, ser beneficiadas pelas atividades das associações. Nesse ponto, assemelham-se às sociedades, tratadas nos artigos 981 e seguintes do Código Civil.

Dispõe o artigo 53 do Código Civil, que as associações não podem ter fins econômicos¹²¹. Porém, a expressão "fins não econômicos" não deve receber interpretação literal. Em realidade, quando as pessoas se reúnem em associações, muitas vezes é com a intenção de obter algum benefício. E as associações podem, sim, ser entidades que conferem benefícios a seus associados. Exemplo paradigmático são aquelas de auxílio mútuo, como uma associação recreativa ou uma associação profissional. O aspecto peculiar da associação é, em verdade, a falta de intuito lucrativo. É a lição de Tepedino, Barboza e Moraes:

Evidentemente, ao se unirem para determinado fim, os associados visam extrair desta união algum tipo de vantagem, que, não raro, resulta de atividade ou serviço prestado pela associação, havendo aí, por definição, natureza econômica. O que não há nas associações é a finalidade lucrativa, ou seja, o objetivo primordial de produzir lucros e reparti-los entre os

¹²⁰ ISFER, Edson; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Direito de (des)associação e o princípio da manutenção da empresa. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, v.151/2, 2010.

¹²¹ Art. 53. Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos. Parágrafo único. Não há, entre os associados, direitos e obrigações recíprocos.

associados. Essa persecução do lucro e sua partilha são traços que caracterizam as sociedades, e que servem justamente a diferenciá-las das associações, na concepção mais moderna.¹²²

Ainda de acordo com o artigo 53, os associados devem ter os mesmos direitos, o que não impede o estabelecimento de categorias distintas, como o sócio fundador, o sócio remido ou o honorário. É possível que, de acordo com o estatuto, uns ostentem vantagens em relação aos demais. O importante é que as vantagens e restrições instituídas no estatuto tenham pertinência com as finalidades sociais e guardem correspondência com a contribuição paga pelo associado. Como adverte Anderson Schreiber e Gustavo Tepedino, deve ser examinado se a distinção está alicerçada em "critérios razoáveis, objetivos e dignos de tutela pelo ordenamento pátrio"¹²³.

Diferentemente do que ocorria em relação ao Código Civil de 1916, o atual enumerou os elementos que, necessariamente, devem constar do estatuto, o que não impede o acréscimo de outros. Assim, a teor do artigo 54, o estatuto das associações deverá conter:

- I - a denominação, os fins e a sede da associação;
- II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;
- III - os direitos e deveres dos associados;
- IV - as fontes de recursos para sua manutenção;
- V - o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;
- VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;
- VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

O Código Civil também prevê que a condição de sócio é intransferível. Assim, o eventual adquirente não assume, automaticamente, essa condição. É necessário que o estatuto autorize e regule essa transferência.

Quanto ao encerramento das atividades da associação, o Novo Código Civil autoriza aos associados serem restituídos pelas contribuições patrimoniais que

¹²² TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código civil interpretado conforme a Constituição da República**: parte geral e obrigações (arts. 1.º a 420). Rio de Janeiro: Renovar, 2004. v.1. p.137.

¹²³ TEPEDINO, Gustavo; SCHREIBER, Anderson. O regime jurídico das associações no código civil de 2002. Opinião Doutrinária, Rio de Janeiro: Instituto de Direito Civil, 2003 *apud ibid.*, p.138.

realizarem para a associação. Dessa forma, disposição em contrário deve constar expressamente do estatuto.

A crítica que se faz na doutrina em relação às associações é a de não existir uma regulação detalhada a respeito do tema no Código Civil, tal qual ocorre com as sociedades, o que dificulta uma compreensão clara concernente à possibilidade ou não de essas entidades realizarem atividade econômica.¹²⁴

Indiquemos, por fim, as notas de comparações entre as fundações e as associações. As primeiras não podem ter outros fins que não sejam os religiosos, morais, culturais ou de assistência. Já as associações não se submetem à limitação quanto ao seu objeto. Ademais, como já dissemos, uma está vinculada ao patrimônio e outra tem como elemento principal a reunião de pessoas, as quais definirão os destinos da entidade. Por fim, devemos apontar que, tanto em uma quanto em outra, é autorizada a realização de atividade econômica, sendo vedada a distribuição dos lucros entre seus associados ou dirigentes.

2.2.5 OSCIP, associações e fundações

Apontamos que a estrutura do Estado, que deu origem ao direito moderno e seu sistema tributário, sofreu profundas transformações desde a década de 1970. Havia, pois, um descompasso entre a estrutura estatal, de um lado, e a atuação dinâmica da sociedade civil, de outro.

Em meio a esse cenário mundial, que também teve repercussão na América Latina, o Brasil, pouco depois da Constituição Federal de 1988, instituiu a Reforma do Aparelho do Estado, propondo um novo modelo de Estado, mais dependente da sociedade civil. Por meio dessa reforma, a sociedade civil passaria a realizar com mais intensidade as ações de interesse público, originariamente desenvolvidas pelo Estado.

Assim é que surge o Terceiro Setor, o qual tem como figura paradigmática as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. A Lei das Organizações

¹²⁴ TIMM, Luciano Benetti. O terceiro setor: prática de atividade econômica pelas ONGS. In: CARVALHO, Cristiano; MAGALHÃES, Marcelo (Org.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.197-218.

da Sociedade Civil de Interesse Público teve o objetivo de atribuir poderes à sociedade civil, de modo a incentivá-la a atuar propositivamente, auxiliando o Estado na solução dos problemas sociais. Sua principal missão, antes de regular as relações institucionais com o Poder Público, foi de instigar e provocar a população a contribuir com o Estado.

As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público são entidades sem fins lucrativos qualificadas pelo Poder Público. Assumem essa qualidade, após a protocolização de requerimento junto ao Ministério da Justiça, com a demonstração de que têm como seu objeto uma das finalidades públicas enumeradas no artigo 3.º da Lei n.º 9.790/99 e atendem aos requisitos estabelecidos no artigo 4.º, dentre os quais se destaca o de cumprir uma prática contábil idônea, observando os princípios fundamentais da contabilidade.

A qualificação em comento tem a principal função de habilitar a entidade de interesse público sem fins lucrativos a firmar vínculos de cooperação com o Poder Público, auxiliando-o na consecução de ações de interesse público. Devem ser instituídas ou como associações ou como fundações. As OSCIP são, portanto, entidades sem fins lucrativos que realizam ações de interesse público, devidamente monitoradas pelo Poder Público.

Além de a atuação dessas entidades ser legitimada pela Constituição Federal, as reiteradas disposições constitucionais incluindo a sociedade civil na promoção e proteção dos direitos sociais, a nosso entender, revelam a intenção do constituinte em desenvolver o Terceiro Setor e viabilizar o "empoderamento das populações, para aumentar a sua possibilidade e a sua capacidade de influir nas decisões públicas e de aduzir e alavancar novos recursos ao processo de desenvolvimento do país"¹²⁵. Essa intenção, não é só da lei, como aponta Augusto Franco, mas da própria Constituição Federal.

A vontade do constituinte, entretanto, não parece ter se reprisado no âmbito dos demais regramentos infraconstitucionais que tratam do tema. Primeiramente, porque o legislador do Código Civil, ao tratar das fundações, não foi claro na identificação dos fins sociais a serem por elas realizados. Apesar de fazer referência expressa aos "fins religiosos, morais, culturais ou de assistência", deveriam ser

¹²⁵ FRANCO, Augusto de. Prefácio à primeira edição...

incluídas, além da educação, as demais atividades enumeradas no 3.º da Lei n.º 9.790/99.

Por outro lado, consideramos que a fiscalização do Ministério Público realizada junto às fundações, o controle da destinação e gestão dos recursos públicos pelo Tribunal de Contas (artigo 70 da Constituição Federal), exigido de qualquer entidade que receba recursos públicos, as fiscalizações realizadas pelo Ministério da Justiça junto às OSCIP e, ainda, as fiscalizações perpetradas pelos órgãos das fazendas federal, estadual e municipal, poderiam ser realizadas de uma forma harmônica e mais eficiente. De fato, todo esse foco na fiscalização, realizado por diferentes órgãos do poder público, poderia ser direcionado para a implementação de estratégias de fiscalização que facilitassem a intercomunicação entre esses órgãos e a gestão das informações. O resultado seria um melhor monitoramento, pelo Poder Público, dessas entidades.

Também não há, em nenhum dos diplomas legais acima estudados, disposição que regule a realização de atividade econômica sem fins lucrativos por essas entidades. Como destacamos anteriormente, devemos lembrar que o artigo 53 do Código Civil, que conceitua as associações como entidades com "fins não econômicos" foi contestado pela doutrina e pela jurisprudência, autorizando-se a atividade econômica sem fins lucrativos por parte dessas entidades. Por outro lado, as regras que tratam da fundação no Código Civil e a Lei n.º 9.790/99 não fazem nenhuma referência quanto à possibilidade de realização de atividade econômica sem fins lucrativos. Sabemos, entretanto, que essa atividade por tais entidades é uma realidade, o que deveria impor um disciplinamento adequado.

Por fim, devemos considerar que essas entidades, além de legitimadas pela Constituição Federal, estão no espaço daquelas que figuram como corresponsáveis na consecução das atividades de interesse público. Assim, ao receberem recursos financeiros do Poder Público, sem se submeter à gestão burocrática e custosa do Estado, obtém um ganho importante em favor do Estado. Diante disso, à luz do princípio da isonomia, é razoável que se submetam a um regime de tributação diferenciado. Dentre estes, indicamos as imunidades dirigidas às instituições de educação e assistência social tratadas no presente, as quais serão estudadas nos capítulos a seguir.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 NATUREZA, HISTÓRICO E CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

3.1.1 Histórico das exonerações tributárias

O relato das exonerações tributárias na história indica para um habitual estabelecimento de exceções às regras gerais de tributação. Os motivos são os mais variados: o exercício de poder de uma dada classe social, o sentimento de solidariedade em favor de um grupo de pessoas¹²⁶, a necessidade de fomentar ou inibir certas atividades no intento de atender ao interesse público ou, ainda, a proteção ao culto religioso¹²⁷.

Já no Império Romano havia exceções às imposições tributárias ordinárias dirigidas à manutenção do Estado, desonerando-se determinadas pessoas e situações.¹²⁸ Para Regina Helena Costa, as exonerações, "como a dos templos religiosos e dos bens públicos, remontam àquela época"¹²⁹.

Na Idade Média a Igreja era a detentora do poder espiritual e os nobres, proprietários das terras de grande parte da Europa, dividiam entre si o poder econômico. Em virtude da dimensão do poder exercido por esses dois estamentos

¹²⁶ "Na Índia, o Código de Manu, datado do século 13 A.C., versava sobre tributação, estabelecendo isenções gerais determinadas em favor de condições físicas das pessoas (cegos, idiotas, paralíticos, septuagenários). (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**. 2.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros. 2006. p.26).

¹²⁷ "Registre-se, por exemplo, que a *Senatusconsulta SC et epistula consulum* de Oropis, tábua de mármore encontrada em Oropo, cidade da Beócia, contém uma carta dos cônsules do ano de 79 a.C., interpretativa de um decreto de Sila, segundo o qual se havia declarado isentos de tributos os fundos cujas rendas estivessem destinadas ao culto dos deuses". (*Id.*).

¹²⁸ *Ibid.*, p.25.

¹²⁹ MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. p.25-26.

sociais, estes não estavam sujeitos à tributação então imposta pela realeza. Estava-se diante de uma modalidade de limitação ao poder do monarca.¹³⁰

A partir do Estado Fiscal¹³¹, quando se instaurou o liberalismo, o que antes era uma limitação ao poder do monarca, no qual igreja e nobreza encontravam-se imunes, torna-se, nas palavras de Ricardo Lobo Torres, uma limitação do "poder tributário do Estado pelos direitos preexistentes do indivíduo"¹³². As imunidades, então, de acordo com esse autor, "ganham coloração democrática"¹³³.

A partir daí, a imunidade deixa de ser um privilégio e surge como garantia para que certas situações e pessoas, de acordo com os anseios sociais, sejam exoneradas da tributação¹³⁴. As exonerações passam a ser direcionadas a todos os cidadãos, transformando-se em garantias individuais. É como destaca Fernando Facury Scaff.

A imunidade que antes significava um privilégio de nobres e da Igreja Católica frente ao Rei, passou a significar uma garantia de que certas atividades estariam afastadas da esfera do poder de tributar da classe dirigente, sendo que tal escolha seria estabelecida pelo conjunto dos cidadãos.¹³⁵

As Constituições dos Estados Unidos e da França indicam essa transformação. Exemplo marcante é a regra estabelecida na Constituição de 1777, dos Estados Unidos,

¹³⁰ SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.489.

¹³¹ Nas palavras de Ricardo Lobo Torres, o Estado Fiscal de Direito centraliza a fiscalidade. Nesse Estado é essencial a relação entre liberdade e tributo. Segundo Torres, "o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o preço da liberdade, mas por ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la." (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.3).

¹³² *Ibid.*, p.4.

¹³³ *Ibid.*, p.45.

¹³⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.27.

¹³⁵ SCAFF, Fernando Facury. *Op. cit.*, p.489.

ao estabelecer em um de seus artigos "que os cidadãos de cada Estado eram titulares de 'todos os privilégios e imunidades dos cidadãos livres dos outros Estados'"¹³⁶.

A imunidade como privilégio, então informada por relações não racionais, a partir do advento do Estado Moderno, concede espaço à imunidade como direito. Essa imunidade é informada pela razão e, para grande parte dos juristas, fundada nos direitos fundamentais estabelecidos pelo constitucionalismo. É nesse cenário, de garantia dos direitos individuais, que as Constituições Americanas e Francesas passam a estabelecer algumas imunidades.

Influenciado pela doutrina americana, Rui Barbosa orientou a criação da regra de imunidade tributária na Carta Republicana de 1891¹³⁷. Foi a primeira vez no ordenamento jurídico nacional que tal regra foi recepcionada. O comando normativo instituiu a imunidade recíproca, a imunidade aos cultos religiosos e, ainda, aquela incidente sobre o trânsito de mercadorias e veículos em geral.

A prática de inserir o preceito imunizante na Constituição Federal inaugurou uma tradição que perdura até hoje no Brasil, sendo o único país a ter estabelecido tais regras no corpo da Constituição¹³⁸. É a lição de Regina Helena Costa:

¹³⁶ "Art. IV: *The better to secure and perpetuate mutual friendship and intercourse among the people of the different States in this Union, the free inhabitants of each of these States, paupers, vagabonds and fugitives from justice excepte shall be entitled to all privileges and immunities of free citizens in the several States; and the people of each State shall have free ingress and regress to and restrictions as the inhabitants thereof.*" (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direito humanos e a tributação...**, p.43).

¹³⁷ "Art. 9.º - É da competência exclusiva dos Estados decretar impostos: 1.º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2.º) sobre imóveis rurais e urbanos; 3.º) sobre transmissão de propriedade; 4.º) sobre indústrias e profissões. [...] § 2.º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados. § 3.º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal. [...] Art. 10 - É proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Art. 11 - É vedado aos Estados, como à União: 1.º) criar impostos de trânsito pelo território de um Estado, ou na passagem de um para outro, sobre produtos de outros Estados da República ou estrangeiros, e, bem assim, sobre os veículos de terra e água que os transportarem; [...]."

¹³⁸ "Assim, as Constituições da Itália (1947), Espanha (1978) e Portugal (1976), para citarmos apenas alguns exemplos. Ressalve-se, porém, que nas Constituições do Uruguai (1966, art. 5.) e do Chile (1981, art. 19, § 6.) consta a exoneração tributária dos templos dedicados aos cultos religiosos. Na Alemanha, por sua vez, o texto constitucional (1949), ao recepcionar expressamente, em seu art. 140, o art. 137, § 5.º, da Constituição de Weimar (1919), faz com que a mesma garantia decorra diretamente da Constituição, pois reconhece as sociedades religiosas como corporações de Direito Público." (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.22). No mesmo sentido, cite-se Ricardo Lobo Torres, para quem: "A Argentina sofreu a influência da construção jurisprudencial americana, mas também não a traduziu em mensagem constitucional explícita." (TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.44).

[...] examinando-se as Constituições estrangeiras verifica-se que as mesmas dedicam poucos ou mesmo nenhum dispositivo à matéria tributária, o que faz concluir que o entendimento adotado é o de que a exoneração tributária, quando cabível, é assunto a ser tratado pelo legislador infraconstitucional, sob a forma de isenção.¹³⁹

De acordo com Moraes, em 1934 a Constituição praticamente reiterou os termos da anterior.¹⁴⁰ A Carta de 1937, entretanto, em função de seu conteúdo autoritário, não tratou do tema, o qual ressurgiu, todavia, na Constituição de 1946 e nas seguintes, até a atual.¹⁴¹

As mais novas constituições não se limitaram a reprisar as anteriores. As substanciais mudanças na sociedade brasileira desde o início do século passado fizeram germinar novos valores éticos e políticos, que impulsionaram o legislador constituinte a estabelecer outras regras de imunidade¹⁴².

Por isso, se em 1891 havia apenas cinco regras de imunidade, hoje, com a Constituição Federal de 1988, existem 33¹⁴³: sete de imunidades genéricas dirigidas a impostos¹⁴⁴, e 26 de imunidades específicas, das quais 10¹⁴⁵ são a impostos, 10 a

¹³⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.22.

¹⁴⁰ Art. 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - estabelecer, subvencionar ou embaraçar o exercício de cultos religiosos; [...] X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

¹⁴¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.34, p.34-35, 1998.

¹⁴² *Ibid.*, p.35.

¹⁴³ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p 134.

¹⁴⁴ (1) Imunidade recíproca: a impostos, dirigida às pessoas políticas (artigo 150, VI, a - CF), (2) Imunidade a impostos, dirigida às autarquias e fundações instituídas pelo Poder Público (artigo 150, § 2.º - CF); (3) Imunidade aos templos de qualquer culto (artigo 150, VI, b - CF); (4) Imunidade aos partidos políticos e fundações (artigo 150, VI, c, e § 4.º - CF); (5) Imunidade às entidades sindicais de trabalhadores (artigo 150, VI, c, e § 4.º); (6) Imunidade às instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, c, e § 4.º); (7) Imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, d - CF).

¹⁴⁵ (1) Imunidade dos rendimentos de aposentadoria e pensão (art. 153, § 2.º, II) - REVOGADO; (2) Imunidade das exportações de produtos industrializados ao IPI (art. 153, § 3.º, III); (3) Imunidade das pequenas glebas rurais ao ITR (art. 153, § 4.º, II); (4) Imunidade das operações que destinem mercadorias para o exterior, serviços a destinatários no exterior, sobre operações relativas à circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (art. 155, § 2.º, X, a); (5) Imunidade às operações que

taxas¹⁴⁶ e quatro relativas às contribuições¹⁴⁷. A progressiva ampliação do rol das regras imunes revela a importância desse instrumento constitucional, que alinhado aos valores éticos, políticos, sociais e religiosos, consagrados na Carta de 1988, fomentam a proteção do interesse público.¹⁴⁸

3.1.2 Imunidades: considerações gerais

Várias são as formulações doutrinárias elaboradas com vistas a definir o instituto. É pacífico, entretanto, o entendimento segundo o qual se trata de norma jurídica com sede constitucional, que contribui na definição do campo de competência,

destinem petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica a outros Estados, relativas às Operações de Circulação de Mercadorias (art. 155, § 2.º, X, b); (6) Imunidade do ouro quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (art.155, § 2.º, X, c); (7) Imunidade das prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita ao Imposto sobre Prestação de Serviços de Comunicação (art. 155, § 2.º, X, d); (8) Imunidade das prestações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país à exigência de outro imposto, além do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços, do Imposto de Importação, e do Imposto de Exportação (art.155, § 3.º); (9) Imunidade dos direitos reais de garantia ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (art. 156, II); (10) Imunidade da transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e da transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (art. 156,§ 2.º,I); (11) Imunidade das operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária a impostos federais, estaduais e municipais (art.184,§ 5.º).

¹⁴⁶ (1) art. 5.º, XXXIV, a; (2) art. 5.º, XXXIV, b; (3) art. 5.º, LXXIII; (4) art. 5.º, LXXIV; (5) art. 5.º, LXXVI, a; (6) art. 5.º, LXXVI, b; (7) art. 5, LXXVII; (8) art. 208, I; (9) art. 226, § 1.º; (10) art. 230, § 2.º.

¹⁴⁷ (1) Imunidade dos proventos de aposentadoria e pensão à contribuição para o custeio da previdência social e imunidade dos vencimentos do servidor público à contribuição previdenciária (art. 195, II); (2) Imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições para a seguridade social (art. 195,§ 7.º e art. 194, parágrafo único, I); (3) Imunidade dos necessitados da assistência social oficial (art.203); (4) Imunidades referentes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149).

¹⁴⁸ Sobre o tema, Bernardo Ribeiro de Moraes, destacou: "Conforme se verifica, com o passar dos tempos, o campo da imunidade tributária foi ampliado, a fim de que o Estado Brasileiro possa estimular, preservar e proteger os diversos valores éticos e políticos a que se obrigou por força da própria Constituição. Hoje, cada vez mais, o Estado necessita desse instrumento (imunidade tributária) para atender o interesse público, cada vez mais exigente. Esta ampliação do campo da imunidade tributária é bastante significativa: uma, em 1891; seis, em 1946; e vinte e oito, em 1988. Cada vez mais o Estado, com novas e elevadas finalidades, utiliza-se do instrumento da imunidade tributária (vedações constitucionais ao poder fiscal) na busca de soluções de questões de interesse público". (MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.35).

sem se confundir com as regras de isenção, as quais também estabelecem exoneração tributária.¹⁴⁹

Há razões para que a regra de imunidade esteja disposta na Constituição Federal. A principal delas é o fato de disciplinar em seu texto uma vasta quantidade de regras tributárias.¹⁵⁰ É como explicita Octavio Campos Fischer:

Todavia, a Constituição brasileira, reconhecidamente, é uma Lei Fundamental ímpar, única no mundo, porque estabeleceu não só autorização para a criação dos tributos (competência tributária), como, também, estabeleceu uma regulamentação muito extensa dos limites para o exercício, legislativo e administrativo, da tributação. Por isto que se tem como voz comum a afirmação de que não há Constituição no mundo que, em matéria tributária, a ela possa ser equiparada.¹⁵¹

Assim como são inúmeras as regras tributárias estatuídas na Constituição, não são poucas as que preveem as regras-matrizes de incidência. Desse modo, como ensina Regina Helena Costa, "uma vez efetuada a opção política de se definir a competência tributária em nível constitucional, tem-se, como consequência, a previsão de exonerações fiscais consideradas mais relevantes nesse mesmo nível"¹⁵².

Como regra constitucional, constitui com as demais regras do sistema do direito constitucional positivo o Estado de Direito da República Federativa do Brasil. Nessa medida, dirige regras obrigatórias aos seus destinatários.¹⁵³ Portanto, além de

¹⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p.114.

¹⁵⁰ Segundo Regina Helena Costa: "Sabemos que os textos constitucionais pátrios, tradicionalmente, cuidam de quatro grandes temas tributários: a previsão das regras-matrizes de incidência tributária, a classificação dos tributos, a discriminação das competências tributárias e as limitações do poder de tributar. Acresça-se, ainda, a previsão constitucional da repartição das receitas advindas do exercício da tributação – tema, este, melhor inserido no âmbito do Direito Administrativo ou Financeiro". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.65).

¹⁵¹ FISCHER, Octavio Campos. Terceiro setor e tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.353.

¹⁵² COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.65.

¹⁵³ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996. p.72.

não poder ser vista como um simples programa¹⁵⁴, a regra de imunidade subordina todas as demais disposições infraconstitucionais.¹⁵⁵

É de se considerar, ademais, a opção do legislador por uma Constituição Federal rígida, o que por si só representa uma garantia, atribuindo maior proteção aos valores albergados pelas regras constitucionais. Significa dizer, pois, que o estabelecimento de um processo legislativo mais rigoroso para a inserção das emendas constitucionais é apenas o instrumento para o atendimento dessa opção constitucional.¹⁵⁶ A verdade é que essa rigidez confere traços distintivos às regras de imunidade, impondo um controle ainda maior na criação de tais preceitos.

Antes, porém, de examinar essas peculiaridades das regras de imunidade, consideramos importante descrever algumas características das regras de competência.

Referida regra está assentada no poder tributário, identificado como um fragmento da soberania estatal.¹⁵⁷ Instaurada a Assembleia Nacional Constituinte, o poder até então ilimitado, organiza o Estado e, por conseguinte, delimita-se.

Paulo de Barros Carvalho ensina que a competência tributária é "uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos"¹⁵⁸.

Dentre essas regras de competência estatuídas na Constituição Federal, encontram-se as que autorizam as pessoas políticas a instituir tributos. A propósito, seguindo a lição de Roque Antonio Carrazza, é a Constituição que estabelece o campo de competência de cada ente federado, repartindo esse campo entre União,

¹⁵⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza...**, p.72.

¹⁵⁵ As regras de imunidade, como quaisquer regras constitucionais, têm uma posição hierárquica que condiciona as regras infraconstitucionais, tendo em vista a importância da Constituição. A esse respeito, Roberto Quiroga Mosquera ensina: "Ademais, a Constituição representa a Lei Máxima, o Comando Superior, na qual todas as demais normas jurídicas irão buscar seu fundamento de validade, seu alicerce de sustentação. Ela é a matriz das Leis, fonte genuína do Direito, não se submetendo a qualquer restrição ou poder que não seja oriundo de poder constituinte originário e revolucionário." (*Ibid.*, p.73).

¹⁵⁶ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1991. p.1123.

¹⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.22

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p.218.

Estados, Municípios e Distrito Federal.¹⁵⁹ Não é só. Resguardada a restrita margem de liberdade conferida ao legislador, é a Constituição Federal que estabelece a norma-padrão de incidência.¹⁶⁰

É em sentido diametralmente oposto a atuação da regra de imunidade. Esta estabelece um campo de incompetência. Assim elucida Misabel de Abreu Machado Derzi, para quem:

A imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária), que estabelece a não-competência das pessoas políticas da Federação para tributar certos fatos ou situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário. A imunidade é, portanto, regra de exceção e de delimitação de competência, que atua, não de forma sucessiva no tempo, mas concomitantemente. A redução que opera no âmbito de abrangência da norma concessiva de poder tributário é tão-só lógica, mas não temporal.¹⁶¹

Para Regina Helena Costa, a regra de imunidade compreende "o reverso da atribuição de competência tributária". Dessa maneira, há um paralelismo entre ambos, que revela serem detentores das mesmas qualidades.¹⁶²

Mas, além das regras de atribuição de competência positiva e das de imunidade que explicitam claramente o campo em que a norma tributária não pode atuar, enumerem-se os princípios constitucionais, os quais, em razão de seu comando genérico e diretivo, também contribuem na confecção do desenho do campo de competência tributária.

As considerações acima, longe de ter a intenção de esmiuçar a questão ou assumir posição quanto à melhor definição do instituto, visam apenas situar a regra de imunidade dentro da ciência do direito tributário.

¹⁵⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25.ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p.512.

¹⁶⁰ "A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem de liberdade para o legislador – a *norma-padrão de incidência* (o *arquétipo*, a *regra-matriz*) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, o *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível*, das várias espécies e subespécies de tributos. Em síntese, o legislador, ao exercer a competência tributária, deverá ser fiel à *norma-padrão de incidência* do tributo, pré- traçada na Constituição." (*Ibid.*, p.516-517).

¹⁶¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.116.

¹⁶² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.56.

Passemos a seguir a enumerar as diferentes definições desse instituto, em seus vários pontos de vista.

3.1.3 Natureza jurídica das imunidades tributárias

3.1.3.1 Limitação ao poder de tributar

Na linha do entendimento de que a imunidade é compreendida como limitação constitucional ao poder de tributar, encontram-se Aliomar Baleeiro¹⁶³, Hugo de Brito Machado¹⁶⁴, Pontes de Miranda, Gilberto Ulhôa Canto e Elizabeth Nazar Carrazza¹⁶⁵.

O entendimento merece ressalvas, e são três as considerações a serem feitas.

A primeira é que a referência à palavra "poder", também utilizada pelo constituinte na denominação atribuída à Seção II, Capítulo I, do Título VI da Constituição Federal de 1988¹⁶⁶, remonta a poder soberano – um dos elementos do Estado – que tem como braço o poder fiscal. Assim é que, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes,

o Estado necessita de recursos para poder atender às suas elevadas finalidades, variáveis no tempo e no espaço. Não falta ao Estado, assim, o poder de impor ônus às pessoas que vivem dentro do seu território, isto é, não falta do Estado o poder fiscal, ou poder de tributar, poder esse que se acha ínsito a sua própria soberania.¹⁶⁷

¹⁶³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.113.

¹⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: SILVA MARTINS (Coord.). **Imunidades tributárias**, p.81.

¹⁶⁵ CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.3, p.167, 1978.

¹⁶⁶ A seção II tem a seguinte denominação: "Das limitações do poder de tributar". Reúne os artigos 150, 151, 152, 153 e 154 da Carta Magna.

¹⁶⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A Imunidade Tributária e seus Novos Aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.19-40.

Ocorre que tal poder já foi exercido pela Assembleia Nacional Constituinte¹⁶⁸, quando da promulgação da Carta de 1988. Depois de positivado na Constituição Federal, o que há é o "produto jurídico"¹⁶⁹ proveniente desse poder, designado "competência tributária".

De outro lado, o significado da palavra "limitação", cuja crítica também se estende àqueles que consideram a imunidade limitação à competência tributária, "vem em sentido contrário a ela (competência tributária), buscando amputá-la ou suprimi-la". Em verdade, "a hipótese de imunidade colabora no desenho constitucional da faixa de competência adjudicada às entidades tributantes"¹⁷⁰.

A regra de imunidade não limita a competência tributária. Juntamente com os princípios constitucionais tributários e as normas de atribuição de competência, contribui na demarcação do campo de competência tributária.¹⁷¹

Por isso, o conceito de imunidade como limitação constitucional ao poder de tributar não define o instituto com a precisão devida, pois existem outras modalidades de limitação, como é o caso dos princípios, os quais têm natureza e objetivos distintos.¹⁷²

¹⁶⁸ "Em boa técnica, não se deve dizer que as pessoas políticas têm, no Brasil, *poder tributário*. *Poder tributário* tinha a Assembléia Nacional Constituinte, que era soberana. Ela, realmente, tudo podia, inclusive em matéria tributária. A partir do momento, porém, em que foi promulgada a Constituição Federal, o *poder tributário* retornou ao povo (detentor da soberania). O que passou a existir em seu lugar, foram as *competências tributárias*, que a mesma Constituição Federal repartiu entre a União, os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal." (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.504).

¹⁶⁹ "O poder constituinte originário seleciona os fatos que formarão a nova ordem jurídica. Quando a Constituição é concluída não há mais falar em poder constituinte originário mas sim em competências outorgadas – ou se se preferir, poder constituinte derivado". (FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996. p.61).

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.173.

¹⁷¹ *Ibid.*, p.172-173.

¹⁷² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.34.

3.1.3.2 Supressão ou exclusão da competência tributária

José Eduardo Soares de Mello¹⁷³, Luciano Amaro¹⁷⁴ Ruy Barbosa Nogueira¹⁷⁵ e Amílcar de Araújo Falcão¹⁷⁶, no objetivo de definir a imunidade tributária, preferem defender que se trata de regra de supressão¹⁷⁷ (Nogueira e Falcão) e exclusão¹⁷⁸ (José Eduardo Soares de Mello, Luciano Amaro e Bernardo Ribeiro de Moraes¹⁷⁹) da competência tributária.

A menção à supressão ou exclusão da competência tributária sugere a ocorrência de dois momentos anteriores à definição do campo competencial. Assim,

¹⁷³ MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p.363.

¹⁷⁴ AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p.149.

¹⁷⁵ Ruy Barbosa Nogueira, ao tratar das imunidades dirigidas às instituições de educação e assistência social explica: "Tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressos por meio de proibições ou exclusões da competência, não apenas para impedir a cobrança de imposto (não se trata de uma simples isenção que seria mera dispensa do crédito de imposto devido – CTN, art. 175), *mas vedação 'a priori'* da competência do legislador ordinário, expressamente inscrita na Constituição Federal, por meio de textos proibitivos, normativos e auto-aplicáveis das 'hipóteses negativas de atribuição de competência [...]'" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1992. p.18).

¹⁷⁶ "A imunidade, como se está a ver, é 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 previstos pelo estatuto supremo. Esquemáticamente, poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a, declarando os casos em que ela não poderá ser exercida. A imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional." (FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Financieras, 1964. p.117).

¹⁷⁷ O dicionário assim define a palavra: "supressão. Ato ou efeito de suprimir 1. ação ou resultado de cancelar ou extinguir: eliminação, extinguição, cancelamento ... 2. ato ou efeito de eliminar (uma parte) de (um todo); corte, retirada [s. de um capítulo de um livro] 3. ocultamento, afastamento 4. ato ou efeito de matar ou mandar matar (alguém); execução, assassinato 5. GRÁF alteração que consiste na retirada, da prova, de palavras, frases ou mesmo períodos que havia no original..." (HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001. p.2644).

¹⁷⁸ "exclusão. Ato de excluir (-se). 1 ato que priva ou exclui alguém de determinadas funções; exclusiva 2. pôr de lado, afastar, separar [era um desejo único, que excluía os demais]...5. mandar embora ou para fora; retirar, expulsar. (*Ibid.*, p.1282).

¹⁷⁹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.34.

nessa hipótese a norma de atribuição de competência atuar, para em seguida a regra de imunidade atuar, suprimindo ou excluindo parte da competência outrora instituída.

Embora as regras de atribuição de competência e de imunidade atuem em sentidos opostos, a verdade é que a dinâmica de sua atuação é concomitante.¹⁸⁰

Como lecionam Misabel Derzi e Souto Maior Borge¹⁸¹, a regra de imunidade atua em conjunto com as regras genéricas de atribuição de competência tributária. É essa atuação conjunta (da norma de atribuição de competência e da norma de imunidade) que vai demarcar o campo de competência das pessoas políticas¹⁸². Melhor dizendo, "a regra imunizante ajuda o legislador na definição do campo competencial, o que não significa excluir ou suprimir a competência tributária"¹⁸³.

Vigora, portanto, o princípio da simultaneidade da dinâmica normativa, em que tanto a regra geral de instituição de competência tributária quanto a de imunidade atuam no mesmo momento para estabelecer, definitivamente, o campo competencial.

3.1.3.3 Imunidade constitucional como princípio

Há quem entenda ser a imunidade um princípio constitucional.¹⁸⁴

¹⁸⁰ "Todas são regras de estrutura e alocam-se no plano constitucional; destarte, a norma imunizante investe contra a norma atributiva de competência, subtraindo parcela de seu campo de abrangência". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.43).

¹⁸¹ "A rigor, portanto, a imunidade não subtrai competência tributária pois essa é apenas a soma das atribuições fiscais que a Constituição Federal outorgou ao poder tributante e o campo material constitucionalmente imune nunca pertenceu à competência deste. A competência tributária já nasce limitada". (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p.181).

¹⁸² "Se tomamos a palavra competência no sentido de poder tributária já delimitado (como pretende Paulo de Barros Carvalho), então a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade)". (BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.118).

¹⁸³ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**, p.78.

¹⁸⁴ Essa é a posição de José Souto Maior Borges (**Teoria geral da isenção tributária**, p.217), Bernardo Ribeiro de Moraes (A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.24) e Márcio Pestana (**O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.63).

Para Bernardo Ribeiro de Moraes, a imunidade tributária se relaciona com os valores extrajurídicos que alicerçam o Estado brasileiro. Essa regra de exoneração impede a tributação sobre "pessoas, bens, coisas ou situações, com vista ao resguardo de princípios, interesses ou valores, tidos como fundamentais pelo Estado". Diante dessa proteção aos princípios, interesses e valores, a imunidade tributária, além de ter a função de complementar os princípios constitucionais tributários, "constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do País"¹⁸⁵.

Segundo Ribeiro de Moraes, a inserção da imunidade tributária entre os princípios também se justifica porque os princípios constitucionais tributários, denominados como tal pela Constituição Federal (art. 150, I, II, III a, b e c, IV e V) acabam não incidindo sobre situações, coisas e pessoas que, à luz dos valores que fundamentam o Estado, deveriam estar protegidos. É como se a observância dos princípios constitucionais tributários não fosse suficiente para promover a integral proteção dos contribuintes.

Assim, para Moraes, consiste a imunidade numa "verdade primeira, básica, fundamental do ordenamento jurídico", a qual juntamente com os princípios constitucionais da tributação, deve ser prioritariamente observada no curso da interpretação da norma tributária.¹⁸⁶

Ressalta, também, que as situações a serem protegidas da tributação, não suscetíveis às influências dos princípios catalogados no artigo 150 da Constituição Federal, devem ser albergadas pelas regras de imunidade tributária. Por isso é que, tanto os princípios como as regras de imunidade estão relacionados a valores que

¹⁸⁵ "Assim, a imunidade tributária não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio, ligado que se acha à estrutura política, social e econômica do País. Ao lado da busca de recursos públicos para o Estado (finalidade fiscal), a Constituição assegura certos valores sociais e preceitos básicos o regime político (finalidade extrafiscal) [...]. Tal qual colocada na Constituição de 1988, artigo 150, VI, a imunidade tributária apresenta-se como um princípio constitucional, que complementa os demais constantes da Seção II do Capítulo I do Título IV ('Das Limitações do Poder de Tributar'), quais sejam: o princípio da legalidade tributária (art. 150, I), o princípio da uniformidade (art. 150, II), o princípio da generalidade (art. 150, III), o princípio da anterioridade (art. 150, IV), o princípio da irretroatividade (art. 150, V), o princípio da igualdade (art. 150, VI) e o princípio da vedação da confiscatoriedade (art. 150, VII), etc.". (MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.21).

¹⁸⁶ *Ibid.*, p.24.

alicerçam a construção do Estado. Dessa maneira, seria justificável considerar a regra de imunidade um princípio.

Souto Maior Borges, por sua vez, enfatiza a característica da regra de imunidade de demarcar competência, vendo-a como: "limitação constitucional", "vedação", "negativa" ou "inibição para o exercício da competência tributária", concluindo que "a imunidade é um princípio constitucional de exclusão da competência tributária"¹⁸⁷.

Cabe investigar se a alusão à categoria jurídica princípio, trazida por Souto Maior Borges e Bernardo Ribeiro de Moraes, guarda coerência com sua definição preponderante concebida pela ciência do direito.

Importa, a seguir, tratar da noção atribuída pela ciência do direito aos princípios, com vistas a verificar se a regra de imunidade pode ser assim identificada. Convém explicitar o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello, para quem o princípio:

É, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.¹⁸⁸

Como destaca Norberto Bobbio¹⁸⁹, os princípios têm caráter normativo, principalmente porque sua utilização na ciência jurídica objetiva, em última análise,

¹⁸⁷ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.217.

¹⁸⁸ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.948-949.

¹⁸⁹ "Para sustentar que os princípios gerais são normas, os argumentos são dois, e ambos válidos: antes de mais nada, se são normas aquelas das quais os princípios gerais são extraídos, através de um procedimento de generalização sucessiva, não se vê porque não devem ser normas também eles: se abstraio da espécie animal obtenho sempre animais e não flores ou estrelas. Em segundo lugar, a função para a qual são extraídos e empregados é a mesma cumprida por todas as normas, isto é, a função de regular um caso. E com que finalidade são extraídos em caso de lacuna? Para regular um comportamento não regulamentado: mas então servem ao mesmo escopo a que servem as normas expressas." (BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997. p.158-159).

disciplinar situações. Conservam, por isso, a mesma estrutura das normas jurídicas em geral.¹⁹⁰

Merece atenção, ainda, o fato de que os princípios constitucionais são regras de estrutura, que estabelecem como as regras jurídicas em geral devem ser formadas. Dessa maneira, são normas que exercem função de substancial distinção axiológica no ordenamento.¹⁹¹ De fato, os princípios são detentores de conteúdo axiológico superior ao das normas.¹⁹²

O comando normativo estatuído no princípio, como categoria que dá sustento ao sistema da ciência do direito, atinge todo o ordenamento jurídico, em graus diferentes de intensidade. Por isso, sua aplicação é maleável em função do caso concreto.¹⁹³

Porém, mesmo considerando que a regra de imunidade encontra seu fundamento, na maioria das vezes, em valores caros à sociedade, assim como ocorre com os princípios, seu comando atinge situações específicas. A regra de imunidade, em verdade, como ensina Misabel de Abreu Machado Derzi, reduz a "extensão das normas atributivas de poder, em relação a certos fatos determinados, modelando a competência"¹⁹⁴.

Há diferenças essenciais entre imunidade e princípios, de modo que seria possível refutar a opinião de Ribeiro de Moraes, Souto Maior Borges e Pestana.

A principal delas é a de que os princípios são "diretrizes positivas"¹⁹⁵ que dão alicerce ao sistema jurídico. Da mesma forma, também orientam o exercício da competência tributária. As imunidades, por outro lado, se dirigem a circunstâncias específicas. Como esclarece Regina Helena Costa, suas disposições não atingem a totalidade do ordenamento. De fato, em se tratando de regras específicas, não há

¹⁹⁰ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**, p.159.

¹⁹¹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993. p.37.

¹⁹² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p.29.

¹⁹³ *Ibid.*, p.28-29.

¹⁹⁴ DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.3, v.62, p.76,98, 1993. p.76-98.

¹⁹⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.34.

como lhes atribuir o sentido de serem alicerces do sistema jurídico, com vistas a auxiliar a aplicação e a interpretação de outras regras¹⁹⁶.

Parece-nos, portanto, que tanto a visão de Bernardo Ribeiro de Moraes como a de Souto Maior Borges não definem de forma precisa a imunidade, pois as características atribuídas aos princípios não guardam correspondência com as particularidades daquela.

3.1.3.4 Não incidência constitucionalmente qualificada

Não são poucos os que consideram a imunidade como regra de não incidência constitucionalmente qualificada.

É o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, para quem a imunidade atua na hipótese de incidência da norma tributária¹⁹⁷, impedindo a imposição tributária, Betina Treiger Grupenmacher, que indica se tratar de regra que "impede o fenômeno da incidência"¹⁹⁸, Ruy Barbosa Nogueira, o qual observa a imunidade como "forma qualificada ou especial de não-incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, [...]"¹⁹⁹, Amílcar de Araújo Falcão²⁰⁰, e ainda, Gilberto de Ulhôa Canto, para quem a imunidade é "a

¹⁹⁶ "Sabemos que os princípios jurídicos são normas fundantes de um sistema, tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo alto grau de generalidade e abstração, ensejadores do amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas. Já as imunidades são normas aplicáveis a situações específicas, perfeitamente identificadas na Lei Maior. Neste aspecto, pois, reside a primeira distinção entre os princípios e as imunidades. À generalidade e à abstração ínsitas aos princípios contrapõe-se a especificidade da norma imunizante". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.34-35).

¹⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982. p.124.

¹⁹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária: reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges**. São Paulo: Malheiros, 2005. p.844.

¹⁹⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**, p.167.

²⁰⁰ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**, p.117.

impossibilidade de incidência que decorre de uma proibição imanente ²⁰¹, bem como Rubens Gomes de Sousa, que a vê como "hipótese especial de não incidência"²⁰².

A categoria jurídica não incidência tributária, para Souto Maior Borges, significa o conjunto de situações, coisas e pessoas não atingidas pela norma tributária. Na lição desse autor, a categoria não incidência pode ser dividida em dois subconjuntos. O primeiro compreende as regras de isenção e imunidade, denominadas regras de não incidência qualificada. O segundo compreende as situações de fato, estranhas a qualquer norma tributária. Nesse caso, para Souto, também há uma não incidência. Sobre o tema, Souto Maior Borges ensina:

Não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra *dentro* do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra *fora* do campo de incidência da regra jurídica de tributação.²⁰³

As regras de imunidade e de isenção, portanto, de acordo com Souto Maior Borges impedem a incidência da norma tributária. São disposições normativas que estabelecem a exoneração tributária de situações, coisas e pessoas que, em tese, não fosse a regra de exoneração, seriam alvo da tributação.

Paulo de Barros Carvalho contesta a cientificidade desse raciocínio. Aponta que tanto a regra de isenção quanto a de imunidade são regras de estrutura. Por isso, têm a função de definir as balizas que orientam as regras de comportamento e suas relações entre si. Ademais, devem normatizar a criação, modificação e extinção das regras de comportamento²⁰⁴. Por esse motivo, as regras de estrutura, como as de imunidade, não estariam diretamente relacionadas com o fenômeno da incidência.

²⁰¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre imunidade tributária dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.52, p.34, 1958.

²⁰² SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975. p.72.

²⁰³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.184.

²⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.176.

Carvalho também sustenta que não se pode definir algo pela negativa. Assim, não seria científico considerar que a imunidade compreenderia uma regra de não incidência constitucionalmente qualificada.²⁰⁵

No que toca à primeira crítica, de acordo com Borges, o fato de a imunidade ser uma regra de estrutura que demarca a competência das pessoas políticas para instituição dos tributos, não impede que suas disposições venham a influenciar a norma de incidência tributária. Se não existisse essa regra de estrutura que, em última análise, impede a instituição do tributo sobre as situações, coisas ou pessoas que imuniza, a norma tributária de incidência atuaria plenamente, atingindo as circunstâncias abrigadas pela regra de imunidade.²⁰⁶

Quanto à crítica da definição pela negativa, consideremos, primeiramente, que a demarcação do campo de atuação de qualquer regra de imunidade está diretamente relacionada à regra-matriz de Incidência do imposto correspondente²⁰⁷. Em outras palavras, para que exista uma regra de imunidade, é preciso que exista, também, a regra de incidência.

Citando Irvin Copi, Borges lembra que no plano da lógica o principal objetivo ao se estabelecer a definição de um dado objeto é revelar seu significado. Por isso, explicar o que uma coisa não é, na maioria das vezes, enseja uma alusão a várias coisas, sem que se possa extrair um significado útil.²⁰⁸

Porém, tanto as hipóteses de imunidade como as de isenção são conjuntos restritos de situações, que estariam insertos no conjunto maior dos casos potencialmente tributáveis, não fossem tais regras de exoneração. Em outras palavras, ao se aludir

²⁰⁵ "As regras de imunidade são normas de estrutura, enquanto as de incidência são preceitos de conduta. No plano constitucional, o objeto da preocupação normativa é definir os campos de competência das entidades tributantes. As prescrições editadas nesse nível não curam da problemática da percussão do gravame, que é algo inerente à regra-matriz, erigida na plataforma do legislador ordinário. Supomos não ser precisamente essa a hora adequada para pensar na fenomenologia da incidência, quando estamos tratando de fixar os parâmetros de atuação legiferante das três unidades políticas". (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.176).

²⁰⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.184.

²⁰⁷ *Ibid.*, p.488.

²⁰⁸ "A razão para esta regra é que uma definição deve explicar o que um termo significa e não o que ele não significa. Isso é importante porque, para a grande maioria dos termos, há uma quantidade excessiva de coisas que não significam para que qualquer definição negativa tenha a possibilidade de abrangê-la". (*Ibid.*, p.203).

à regra de imunidade, as situações imunes, em tese, fariam parte da regra-matriz de incidência de um determinado tributo. Contudo, em virtude da regra de exoneração, não estão. Por isso, Souto Maior Borges, ao tratar da isenção, pontifica esclarecimento também aplicável à imunidade:

[...] está atendida na hipótese a ressalva da regra: a definição que formulei é destinada a um conjunto limitado (finito: diriam os lógicos) de normas bem demarcado: as normas isentantes em sua relação com as normas obrigacionais tributárias.²⁰⁹

Identificado o conjunto restrito das disposições constitucionais que tratam das imunidades, parece correto sustentar que a expressão "não incidência qualificada" pressupõe a existência de um conjunto maior, que compreende as regras de incidência.

Um indicativo de que tal denominação é adequada está no conteúdo literal das regras de imunidade constantes nos artigos 153, § 3.º, inciso III²¹⁰, art. 155, § 2.º, inciso X, alínea "a"²¹¹ e art. 156, § 2.º²¹², todos da Constituição Federal, os quais adotam as expressões "não incidirá" e "não incide". Assim se posiciona Betina Treiger Grupenmacher, que, alinhada à lição de José Souto Maior Borges²¹³, assevera:

as imunidades tributárias não estão previstas apenas no art. 150, inciso VI da Magna Carta, mas também no art. 153, § 3.º, inciso III, no art. 155, § 2.º, inciso X, alínea 'a', no art. 156, § 2.º, inciso I, dentre outros, de cuja redação se denota que as imunidades são efetivamente regras de não incidência, pois é certo que tais normas proíbem-na ao determinar que os referidos tributos (IPI, ICMS, ITBI) 'não incidirão' nas hipóteses que descrevem.²¹⁴

²⁰⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.204.

²¹⁰ Art. 153 [...] § 3.º O imposto previsto no inciso IV: [...] não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

²¹¹ Art. 155 [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações a prestações anteriores

²¹² Art. 156 [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II: 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, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...].

²¹³ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p.202-203.

²¹⁴ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Imunidade tributária...*, p.849-850.

Devemos lembrar que os impostos, de uma maneira geral, têm seu arquétipo estabelecido na Constituição Federal. Há, ao menos embrionariamente, uma indicação dos principais elementos de sua regra-matriz de incidência. Da leitura do preceito constitucional, portanto, é possível vislumbrar os contornos da regra a ser instituída pela pessoa política de direito público, detentora da competência tributária.

As pessoas políticas, utilizando os respectivos arquétipos constitucionais como fundamento, instituem os impostos, timidamente indicados na Constituição Federal. Fazem-no estabelecendo a regra-matriz de incidência, representada por uma disposição genérica que compreende o núcleo da hipótese normativa, extraído do arquétipo constitucional.

Assim, como ensina Borges, as regras de imunidade e de isenção compreendem disposições excepcionais. Se existe a regra nuclear, que espelha a hipótese de incidência do tributo, existem também as regras excepcionais, de isenção e imunidade. Conferindo ênfase a esses dois polos: norma de incidência e de imunidade, Celso Cordeiro Machado ensina:

As imunidades abrangem de modo geral, aquelas situações que estariam normalmente, naturalmente, conceitualmente *incluídas entre os fatos geradores*. Elas se traduzem em limitações ao poder de tributar ou em *contrações horizontais dos campos de incidência* que decorreriam das projeções espontâneas e totais dos fatos geradores.²¹⁵

Seria esse, então, o sentido que Borges pretendeu dar à expressão não incidência constitucionalmente qualificada. Ou seja, existiriam as normas tributárias de incidência, de um lado, e as regras de exoneração, de outro. Estas, como acima demonstrado, teriam o "sentido específico de inexistência de disposição prevendo o fato gerador"²¹⁶.

²¹⁵ MACHADO, Celso Cordeiro. **Limites e conflitos de competência tributária no direito brasileiro**. Belo Horizonte: [s.n.], 1968. p.41 *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.173, p.137, fev. 2010.

²¹⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.183.

3.1.3.5 Direito subjetivo

A regra de imunidade tem como efeito o direito subjetivo dirigido aos seus beneficiários de não recolher imposto. É como pensa Ferreira Sobrinho:

O direito público subjetivo de não ser tributado surge como efeito da norma imunizante. Se o titular da competência tributária, durante o seu exercício, desrespeitar os limites jurídicos em que seu atuar é lícito e impuser um gravame fiscal ao imune, o direito público subjetivo de não ser tributado terá sido lesado. Esta lesão permitirá que o imune ingresse em juízo pleiteando a invalidade do tributo instituído em condições agressivas a um direito público subjetivo – não ser tributado enquanto imune.²¹⁷

Regina Helena Costa, ao desenvolver seus argumentos para estabelecer um conceito acerca da imunidade tributária, vai mais além e defende que essa definição deve ser examinada à luz de sua natureza dúplice. Formal e material. Entende que do ponto de vista formal, a imunidade é a "impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional"²¹⁸.

Segue, em verdade, o entendimento de Paulo de Barros Carvalho, para quem a imunidade seria, exclusivamente, uma regra de competência instituída na Constituição Federal, que impede situações, coisas e pessoas de serem tributadas.

Mas, do ponto de vista material ou substancial, para Regina Helena Costa, a regra de imunidade estaria representada pelo "direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados pela norma constitucional exonerativa"²¹⁹.

Paulo de Barros Carvalho, porém, ao definir o instituto não realiza sua leitura por essa via. Aliás, ao criticar as diferentes definições atribuídas à imunidade, sequer faz menção à definição construída por Regina Helena Costa.

Ferreira Sobrinho, adepto do conceito formalista de Paulo de Barros Carvalho, por outro lado, ao analisar a imunidade tributária como direito subjetivo,

²¹⁷ FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**, p.102.

²¹⁸ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.51.

²¹⁹ *Ibid.*, p.52.

faz ao final sua ressalva, advertindo que se trata, apenas, de um efeito reflexo. Por isso, não seria possível defini-la como direito subjetivo.

Contestando essa posição, Regina Helena Costa, defende que a regra de imunidade também é direcionada a seu beneficiário. Se, de um lado, há norma constitucional estabelecendo uma não competência à instituição de tributos pela pessoa política, de outro lado e concomitantemente, existe o direito do beneficiário à imunidade:

Imunes são as pessoas, bens ou situações não abrangidos pelo contornos das regras de competência tributária, mediante normas explícitas ou implícitas, porque extraíveis de um ou mais princípios constitucionais. Sendo o reverso da atribuição de competência tributária, a vedação da possibilidade de imposição tributária em dada hipótese, mediante norma constitucional explícita ou implícita, implica, necessariamente, imunidade.²²⁰

Para Costa, portanto, a imunidade é regra que garante ao "beneficiário" dessa exoneração não ser tributado. A autora sustenta que naquela circunstância específica, em função do interesse público da conduta praticada, o cidadão tem o direito de não se submeter à imposição fiscal. Seria, pois, um direito subjetivo em favor dele.²²¹

3.1.4 Definição

Mesmo tendo examinado as imunidades por diferentes ângulos, devemos reconhecer que o conceito formulado por Paulo de Barros Carvalho explica com precisão o significado do instituto.

A classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas de modo expreso no texto da Constituição Federal ou implicitamente necessárias, e que estabelecem a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.²²²

²²⁰ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.52.

²²¹ *Ibid.*, p.51-52.

²²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.185.

Lembramos que essa posição da regra de imunidade no cume da pirâmide normativa, à luz de seu "conteúdo imediato"²²³, indica se tratar de regra de estrutura. Desse modo, seu comando é dirigido ao legislador, o qual na edição do diploma legal está obrigado a atender às exigências constitucionais. Paulo de Barros Carvalho define o que vem a ser regra de estrutura:

As regras de estrutura representam, para o sistema do direito positivo, o mesmo papel que as regras da gramática cumprem num idioma historicamente dado. Prescrevem estas últimas a forma de combinação dos vocábulos e das expressões para produzirmos orações, isto é, construções com sentido. À sua semelhança, as regras de estrutura determinam os órgãos do sistema e os expedientes formais necessários para que se editem normas jurídicas válidas no ordenamento, bem como o modo pelo qual serão elas alteradas e desconstituídas. Provém daí o nominar-se de Gramática Jurídica ao subconjunto das regras que estabelecem como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas, dentro de certo sistema.²²⁴

Resta claro, pois, que as regras de imunidade indicam como as regras de comportamento²²⁵ devem atuar. Aquelas definem o vínculo a ser mantido entre as regras de conduta, "dispondo também sobre sua produção e acerca das modificações que se queiram introduzir nos preceitos existentes, incluindo-se a própria expulsão de regras do sistema (ab-rogação)"²²⁶.

Devemos reiterar que referida regra de incompetência e as demais disposições estabelecidas na Constituição Federal, que atribuem competência tributária, se reúnem para estabelecer num único momento o campo de competência dos tributos.

Dessas constatações, extraídas da definição de Paulo de Barros Carvalho, podemos considerar que falar em regra de não competência é mais preciso do que falar em supressão, exclusão ou limitação da competência tributária. Também, como explanamos acima, a teor da lição de Paulo de Barros Carvalho, nos parece correto o entendimento que refuta parte da doutrina que a entende como limitação ao poder tributária.

²²³ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.376.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.140-141.

²²⁵ Devemos lembrar que as regras de comportamento são aquelas que estabelecem o comportamento, a conduta das pessoas. Segundo Paulo de Barros Carvalho, dirigem-se diretamente à conduta das pessoas. (*Ibid.*, p.489).

²²⁶ *Id.*

Outra consideração a ser formulada é a posição de Regina Helena Costa que vê a imunidade como direito subjetivo. Assim, ao mesmo tempo em que é instituída a regra de imunidade, demarcando a competência tributária, há uma disposição dirigida a seus beneficiários que os protege da norma de incidência tributária.

Por fim, consideramos relevante trazer a definição de imunidade dada por Octavio Campos Fischer, que ao definir o instituto o relaciona com os valores fundamentais, ensinando:

É de ser notado, porém, que as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material. Formalmente, porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação. Materialmente, porque recheiam o texto constitucional com os valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar.²²⁷

Mesmo sendo precisa a definição de Paulo de Barros Carvalho a respeito do tema, nos parece que, para melhor compreender o instituto, deva ser considerada, também, sua definição material, que considere a existência de valores, pois explicita melhor o conteúdo da regra de imunidade.

3.2 IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS E INSTITUTOS JURÍDICOS RELACIONADOS

3.2.1 Imunidades genéricas

O comando constitucional que trata das imunidades a impostos dirigidas às instituições sem fins lucrativos, de educação ou assistência social, está inserto no Título VI, da Constituição Federal, denominado "Da tributação e do Orçamento", no Capítulo I, "Do Sistema Tributário Nacional", em sua Seção II, denominada "Das Limitações ao Poder de Tributar". O artigo 150 da Constituição Federal, que trata do tema, estabelece:

²²⁷ FISCHER, Octavio Campos. Terceiro setor e tributação, p.354.

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;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

VI - instituir impostos sobre:

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

b) templos de qualquer culto;

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

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

[...]

Ao tratar da imunidade tributária no mesmo dispositivo constitucional que disciplina os mais importantes princípios constitucionais tributários, o constituinte indica a importância valorativa dessa regra de exoneração.

Essa peculiaridade parece apontar que as regras de imunidade tributária atuam com vistas a complementar a função exercida pelos princípios constitucionais tributários. Em outras palavras, as regras de exoneração estabelecidas no artigo 150, inciso VI da Constituição Federal, incidem sobre situações, coisas e pessoas, que à luz dos valores que fundamentam o Estado, deveriam estar protegidos pelos princípios e não foram.

Dessa maneira, mesmo não aderindo à posição de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem essas imunidades seriam princípios constitucionais, não podemos negar sua relação próxima. Assim, não seria equivocada afirmar que essas regras de imunidade, dispostas no artigo 150 da Constituição Federal, "complementa os demais princípios, fazendo todos parte do sistema constitucional"²²⁸.

²²⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.107.

É como se as regras de imunidade complementassem a função do princípio, de assegurar a proteção dos contribuintes de imposições fiscais injustas. Seguindo esse posicionamento, Regina Helena Costa chega a afirmar:

São, sim, as imunidades, aplicações ou manifestações de um princípio, que podemos batizar de *princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.²²⁹

Levando em consideração esse raciocínio, Regina Helena Costa ao classificar as imunidades, as distingue, "quanto aos valores constitucionais protegidos ou quanto ao grau de intensidade e amplitude", dividindo-as em imunidades genéricas e específicas. Para a autora, as imunidades genéricas seriam aquelas catalogadas no artigo 150, VI, da Constituição, as quais buscam proteger o que chama de "valores constitucionais básicos", tendo "como diretriz hermenêutica a salvaguarda da liberdade religiosa, política, de informação etc". Em vista disso, essas imunidades detém alta carga axiológica.²³⁰

Não é por acaso que as imunidades genéricas dispostas no artigo 150, da Constituição Federal, estejam estabelecidas no mesmo dispositivo constitucional que trata dos princípios constitucionais tributários. É porque aquelas visam assegurar a observância dos princípios e valores considerados fundamentais ao Estado.

A partir daí, torna-se imprescindível a análise de algumas particularidades específicas dessas regras de imunidade, importante para a melhor compreensão da imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, a ser tratada mais adiante.

²²⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.37.

²³⁰ Assevera também que tais imunidades têm essa denominação porque abrangem todos os impostos que recaiam sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Ou seja, são dirigidas a todas as pessoas políticas de direito público interno, sem exceção. (*Ibid.*, p.124).

O reconhecimento da intensa carga axiológica dessas imunidades reclama o estudo e a identificação, tanto dos valores quanto dos princípios e das regras constitucionais que informam aquelas. Depois do estudo desses temas e sua relação com a regra de imunidade, consideramos importante analisar o objetivo dessa regra de imunidade e, ainda, os ferramentais necessários a sua interpretação. Iniciemos, então, nosso intento.

3.2.2 Os valores do Estado

As regras de exoneração sempre existiram e sempre existirão, tendo em vista, principalmente, as dessemelhanças entre os contribuintes em geral. A diferença, porém, é que com o surgimento do Estado Moderno, o fundamento para a instituição desse tratamento passa a ser a garantia dos direitos individuais.²³¹ Já, no Estado Contemporâneo, esse fundamento não se limita apenas a garantir os direitos individuais.²³²

Souto Maior Borges²³³, Edgard Neves da Silva²³⁴, Ives Gandra da Silva Martins²³⁵ e Regina Helena Costa²³⁶, entre outros, sustentam que o escopo da

²³¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.3.

²³² "É a finalidade pública, assim entendida como o objetivo a ser perseguido em toda a atuação do Estado, que legitima o emprego de todos os instrumentos constitucionalmente autorizados para esse desiderato, dentre os quais se incluem as imunidades tributárias". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.74).

²³³ "[...] a análise teleológica do grupo de preceitos imunitórios estabelecido na Constituição Federal demonstra que, através deles, se procura assegurar certos valores sociais; preceitos básicos do regime político. A regra de imunidade é estabelecida em função de considerações de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na Constituição Federal, torna-se possível a preservação de valores sociais de mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais." (BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.221).

²³⁴ "As imunidades foram criadas estribadas em considerações extrajurídicas, atendendo à orientação do Poder Constituinte em função das idéias políticas vigentes, preservando determinados valores políticos, religiosos, educacionais, sociais, culturais e econômicos, todos eles fundamentais à sociedade brasileira. Dessa forma assegura-se, retirando das mãos do legislador infraconstitucional, a possibilidade de, por meio de exação imposta, atingi-los. Resguarda o equilíbrio federativo, a liberdade política, religiosa, de associação, do livre pensamento e da expressão da cultura, o desenvolvimento econômico etc, e, assim, não deve considerar a imunidade como um benefício, um favor fiscal, uma renúncia à competência tributária ou um privilégio, mas sim uma forma de resguardar e garantir os valores da comunidade e do indivíduo." (DA SILVA, Edgard Neves. **Curso de direito tributário**. 5.ed. Belém: Cejup, 1997. v.1. p.246).

imunidade genérica, principalmente, é preservar valores fundamentais à sociedade. No mesmo sentido, Bernardo Ribeiro de Moraes destaca:

Sem dúvida, a "ratio essendi" da imunidade está na preservação, proteção e estímulo de valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas. É o aspecto teleológico da imunidade tributária que informa o seu conceito.²³⁷

As exigências valorativas, consideradas como fundamento da imunidade tributária, são as mesmas que informam o Estado. As imunidades estão alicerçadas, pois, nos anseios de uma determinada sociedade num dado momento histórico.²³⁸

Devemos acrescentar, outrossim, que valores considerados de fundamental importância para o Estado estão na sua totalidade agasalhados pela Constituição Federal, por meio de princípios e demais normas estabelecidas nesse diploma. Assim, o princípio constitucional e a regra constitucional que encampa um conceito valorativo dão fundamento às suas respectivas regras de imunidade.

Com base em Reale, Paulo de Barros Carvalho relaciona as características dos valores, se comparados com os "limites objetivos". Para o autor, são dotados de *bipolaridade* (i), pois sua existência pressupõe um desvalor, o que revela a "*implicação recíproca*" (ii) entre ambos. O emprego de um valor também impõe o estabelecimento de uma posição e de um sentido, o que indica mais duas características: sua *referibilidade* (iii) e *preferibilidade* (iv). A esse respeito, Carvalho ensina:

²³⁵ "Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação." (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: _____ (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998. p.32).

²³⁶ Regina Helena Costa assim destaca: "resta demonstrado que as imunidades tributárias têm como suporte esses mesmos valores que o Estado, por meio delas, deseja ver preservados". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.70).

²³⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, p.xx.

²³⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.242.

A terceira nota é a necessidade de sentido ou *referibilidade* (c), querendo significar que o valor importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa, a que está referido. Além disso, as estimativas são entidades vetoriais, apontando para uma direção determinada, para um fim, e denunciando, com isso, *preferibilidade* (d).²³⁹

Além disso, por ser impossível sua quantificação, são incomensuráveis (v), tendo certa inclinação para se submeter a uma graduação hierárquica (vi), sendo ainda necessário que firmem relação com "objetos da experiência para neles assumir objetividade" (vii). É bom destacar que a construção de um valor se dá durante o processo histórico, o que lhe confere o atributo da historicidade (viii), sem falar no fato de serem inexauríveis (ix), pois como ensina Carvalho, "ainda que o belo esteja presente numa obra de arte, sobrarão esse valor estético para muitos outros objetos do mundo". Ou seja, "o objeto em que o valor se manifesta não consegue contê-lo, aprisioná-lo"²⁴⁰.

Para melhor explicar essa relação entre o valor e a regra de imunidade correspondente, consideramos adequada a aplicação da teoria da densificação das normas, de Canotilho, trazida por Regina Helena Costa.²⁴¹

Canotilho expõe que algumas normas constitucionais, por serem abertas, demandam um preenchimento, uma complementação, ou mesmo uma especificação. É o caso dos valores protegidos pelas regras de imunidade. Estas, na expressão de Canotilho, "densificam" aqueles.²⁴²

Esses valores que informam a imunidade carregam em seu conteúdo conceitos genéricos e vagos que, na maioria dos casos, precisam ser objetivados. Eurico Marcos Diniz de Santi, ao tratar das imunidades dirigidas aos livros, faz suas considerações:

Melhor dizendo, podemos afirmar que a imunidade dos livros *tem o objetivo* de salvaguardar o valor da liberdade de expressão, funcionando como um estímulo à circulação da cultura e da informação. Tudo isso é perfeito.

²³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.146.

²⁴⁰ *Ibid.*, p.145-146.

²⁴¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.71.

²⁴² CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2000. p.1201.

É certo que tais valores informam a imunidade. Isso não permite, entretanto, a ilação de que tudo que atenda a esses valores seja imune. O valor que informa a regra objetiva-se e esgota-se na própria regra. Ora, o fato de o direito à vida informar a regra do homicídio não implica que uma circunstância qualquer que afronte o direito à vida seja homicídio. Fosse assim, não teria utilidade em esculpir o tipo expressamente previsto no art. 121 do Código Penal. Tampouco o esforço de descrever, expressamente, as imunidades no art. 150 da Constituição Federal de 1988.²⁴³

Com vistas a melhor exemplificar essa particularidade da regra de imunidade, que tem o fim de objetivar um valor, poderíamos imaginar que um princípio constitucional ou uma regra, condutores de um determinado valor, seria uma lâmpada iluminada. O possível campo de atuação positiva desse valor corresponderia ao feixe de luz que se espalharia dessa lâmpada, sombreado pelos demais valores que, eventualmente, venham a limitar, num ou noutro ponto, a atuação daquele.

Assim é que a regra imunizante, decorrente desse princípio, estaria representada por um ponto nesse feixe de luz. Ela seria apenas uma entre as várias possibilidades de atuação do princípio ou regra que agasalham o valor. Desse modo, todo o campo de alcance do valor, salvadas as limitações impostas por outros valores, poderia em tese ser objetivado pela regra de imunidade. A respeito do assunto, Paulo de Barros Carvalho sustenta:

O deparar-se com valores leva o intérprete, necessariamente, ao mundo das subjetividades, ao passo que nos limites-objetivos nada disso entra em jogo, ficando mais simples a construção do sentido dos enunciados. Atente-se, porém, para o fato de que os limites-objetivos são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar tais valores, de forma indireta, mediata. Efetuada a digressão, é forçoso concluir que as imunidades tributárias configuram limites-objetivos, pois não obstante caracterizarem regras objetivas, visam à realização de determinados valores. O escopo último da imunidade é exatamente garantir aqueles fins considerados relevantes pelo constituinte, sejam eles de natureza social, política, religiosa, educacional ou outra que se entenda ter merecido sua especial atenção.²⁴⁴

²⁴³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre "livro" e "livro eletrônico". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003. p.65.

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n.80, p.17, jul./ago. 2011.

Sabemos, portanto, que a proteção aos princípios constitucionais, realizada pelas regras de imunidade em geral, tem dimensões distintas. Ora alcançam um amplo campo de atuação daquele valor, ora atingem apenas uma única situação, capaz de representar muito pouco dentro das situações possíveis a serem abarcadas pelo respectivo valor.

Parafraseando a lição de Diniz de Santi, o direito à liberdade de expressão, por exemplo, é protegido pela imunidade estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal.

A não tributação, nesse caso, recai apenas sobre as operações realizadas com os "livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão". O eventual lucro obtido em virtude do comércio ou da impressão desses "livros, jornais, periódicos"²⁴⁵, como se depreende dessa regra de imunidade, não é atingido pela regra de imunidade. Em outras palavras, o Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos decorrentes da venda de tais produtos não é alcançado por essa regra de imunidade.²⁴⁶

É possível concluir, portanto, que as imunidades genéricas estão assentadas em valores relevantes à sociedade, considerados pelo ordenamento jurídico vigente. Assim, a regra de imunidade representa uma densificação desses valores contemplados por estes, estabelecida em função dos anseios da sociedade.

Em se tratando de entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, entendemos que os valores que dão fundamento a essa imunidade são a educação e a assistência social.

²⁴⁵ Devemos lembrar que a imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão, são imunidades objetivas, pois recaem sobre coisas. (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.126).

²⁴⁶ "Por outro lado, somos inclinados a aceitar – apesar de já termos sustentado o contrário, em edição anterior – que esta imunidade é *objetiva* e, por isso, não alcança a empresa jornalística, a empresa editorial, o livreiro, o autor etc., que, por exemplo, deverão pagar o imposto sobre os rendimentos que obtiverem com o livro, o jornal, o periódico e o papel destinado à sua impressão." (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.810).

3.2.3 Direitos fundamentais

Não são poucos os que entendem que as imunidades tributárias são direitos fundamentais²⁴⁷. Antes, contudo, de examinar a relação entre esses dois institutos, convém trazer algumas observações concernentes aos direitos fundamentais.

Como ensina Betina Treiger Grupenmacher, o interesse em promover a proteção dos "direitos fundamentais" tem origem na Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, em 1776, cujas ideias e valores tomaram corpo, pouco depois, com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, em 1789. O momento histórico decisivo para o ingresso desse instituto na sociedade, o qual passou a influenciar no estabelecimento de padrões de comportamento, foi a Declaração Universal dos Direitos do Homem. A Convenção Americana sobre Direitos Humanos, em São José da Costa Rica, em 1969, consolidou tais direitos.²⁴⁸

²⁴⁷ É o pensamento de Regina Helena Costa: "Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são direitos fundamentais porque apresentam os atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retromencionado: são normas constitucionais, erigidas ao *status* de cláusula pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata. (COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.82); Edison Carlos Fernandes ensina: "A imunidade como norma autônoma, limitadora da competência tributária pelo reconhecimento dos direitos humanos no campo impositivo, caracteriza-se como direito e garantia fundamental do cidadão. Dessa maneira, a imunidade não poderá, por força do artigo 60, § 4.º, IV, da Constituição Federal de 1988, ser alterada ou suprimida por emenda constitucional". (FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.561). Aires Fernandino Barreto pontifica: "Repassamos as imunidades previstas especificamente nesse art. 150, VI, da Constituição da República, a fim de verificamos que estas, diversamente das demais – como se verá a seu tempo –, representam garantias à eficácia jurídica de princípios constitucionais basilares, informadores dos valores fundamentais e mesmo da própria feição do Estado brasileiro". (BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.157). É o magistério de Octavio Campos Fischer: "O que se tem em comum entre todas as imunidades é que são garantias constitucionais de que não haverá tributação sobre as situações por elas albergadas. São, portanto, verdadeiras 'cláusulas pétreas', protegidas contra modificação, incousive, por Emenda Constitucional (art. 60, § 4.º, inciso IV, da Constituição Federal)". (FISCHER, Octavio Campos. Terceiro setor e tributação, p.355).

²⁴⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.10.

A expressão "direitos humanos" ganhou repercussão no cenário internacional, sendo utilizada nas declarações internacionais, ao passo que a referência a "direitos fundamentais" vem sendo considerada nas regras positivas do direito interno.²⁴⁹

De acordo com Sarlet, a Constituição Federal de 1988 inovou em matéria de direitos fundamentais, pois além de estender seu rol, inseriu regra que afasta a natureza programática desses direitos (art. 5.º, §1.º), impondo aplicação imediata às normas definidoras dos direitos e das garantias fundamentais, conferindo-lhes plena proteção.²⁵⁰

Como ensina Bonavides, com base nas lições de Hesse, existem os direitos fundamentais numa acepção lata, que visam "criar e manter os pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na dignidade humana", e ainda, a acepção mais estrita desses direitos, representados nas normas que o ordenamento positivo qualifica como tal.²⁵¹

No direito pátrio, há uma corrente da doutrina que considera que os direitos fundamentais exprimem o princípio da dignidade da pessoa humana. Para Sarlet, os princípios fundamentais, dispostos nos artigos 1.º a 4.º da Constituição Federal, têm "a qualidade de normas embaadoras e informativas de toda a ordem constitucional, inclusive (e especialmente) das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais"²⁵².

Nesses primeiros dispositivos da Constituição, já é possível identificar o sentido que o constituinte pretendeu dar ao Estado, pois estabeleceu como seu fundamento:

²⁴⁹ Assim preleciona Bonavides: "A primeira questão que se levanta com respeito à teoria dos direitos fundamentais é a seguinte: podem as expressões direitos humanos, direitos do homem e direitos fundamentais ser usadas indiferentemente? Temos visto nesse tocante o uso de tais denominações na literatura jurídica, ocorrendo porém o emprego mais frequente de direitos humanos e direitos do homem entre autores anglo-americanos e latinos, em coerência aliás com a tradição e a história, enquanto a expressão direitos fundamentais parece ficar circunscrita à preferência dos publicistas alemães." (BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p.560). No mesmo sentido: LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 5.ed. Madrid: Tecnos, 2005. p.30.

²⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p.63-66.

²⁵¹ BONAVIDES, Paulo. *Op. cit.*, p.560.

²⁵² SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p.61.

(i) a soberania; (ii) a cidadania; (iii) a dignidade da pessoa humana; (iv) os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; e (v) o pluralismo político (art. 1.º).

O constituinte também enumerou suas pretensões, asseverando serem as seguintes: (i) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantir o desenvolvimento; (iii) erradicar a pobreza e a marginalização; (iv) reduzir as desigualdades sociais; e, (v) promover o bem de todos, sem qualquer discriminação (art. 3.º).

Isolada cada uma das disposições constitucionais acima, na tentativa de investigar seu valor essencial, valem as observações de José Afonso da Silva, ao considerar que o princípio da dignidade da pessoa humana²⁵³,

se constitui num valor supremo, num valor fundante da República, da Federação e do País, da Democracia e do Direito. Portanto, não é apenas um princípio de ordem jurídica, mas o é também da ordem política, social, econômica e cultural. Daí a sua natureza de valor supremo, porque está na base de toda a vida nacional.²⁵⁴

Ver o valor da dignidade da pessoa humana como alicerce da atuação do Estado, segundo essa corrente capitaneada por Ingo Sarlet e José Afonso da Silva, é reconhecer a importância da individualidade do ser humano. Mas, para que a observância desse valor gere efeitos, impõe-se ao ordenamento que assegure seu cumprimento. É como leciona Sarlet, ao explicitar que a dignidade da pessoa humana torna todo ser humano destinatário de um respeito por parte do

Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e co-responsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos.²⁵⁵

²⁵³ Essa também é a posição de Flávia Piovesan (**Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 3.ed. atual. São Paulo: Max Limonad, 1997. p.56) e Ingo Wolfgang Sarlet (**A eficácia dos direitos fundamentais**, p.60).

²⁵⁴ SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.212, p.92, abr./jun. 1998.

²⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**, p.60.

De acordo com Sarlet, o exercício do direito à dignidade exige uma atuação instrumental do Estado, que por meio de medidas positivas seja capaz de promover a efetiva proteção dos direitos e liberdades.²⁵⁶ No mesmo sentido, Bobbio ensina que a grande questão na atualidade está na instauração de medidas eficazes, que permitam a proteção efetiva desses direitos.²⁵⁷

A partir dessa perspectiva, na medida em que as imunidades tributárias genéricas visam atender valores caros à sociedade relacionados ao princípio da dignidade da pessoa humana, é possível sustentar que a disposição dessas regras de exoneração instrumentaliza a proteção dos direitos fundamentais.

De outro lado, na acepção estrita referida por Bonavides, que considera direito fundamental aquilo que a Constituição diz que é, podemos extrair a definição de José Souto Maior Borges:

Direitos fundamentais são categoria do direito constitucional positivo. Subjetivação da ordem jurídica positiva. Assim a própria CF de 1988 define e atribui a fundamentalidade desses direitos. A CF é um repositório de direitos e deveres. Os direitos são de regra reflexos dos deveres jurídicos. Assim ao direito do proprietário corresponde o dever geral de não turbar a propriedade. Porém a distinção entre direitos fundamentais ou não radica na própria CF. Os direitos do art. 5.º são enunciados como direitos e garantias fundamentais (CF, art. 5.º, *caput* e itens I a LXXVII). Outros há que a fundamentabilidade não os reveste. Dentre os direitos constitucionalmente assegurados, só os direitos fundamentais estão sintaticamente ao abrigo das 'cláusulas pétreas' (CF, art. 60, § 4.º, IV). Não os outros direitos instituídos ao longo do texto constitucional. Por isso mesmo as normas constitucionais que os atribuem podem ser – o que não significa devam ser – supressas ou alteradas por emendas constitucionais.

A fundamentalidade que reveste certos direitos os investe da qualificação de princípios, como os do art. 5.º. A *contrario sensu* todos os direitos não definidos como fundamentais pela própria CF estão submetidos a alterações e mesmo supressão em reformas constitucionais (Emendas à CF). Por isso a isonomia, melhor dito: legalidade isônoma (CF, art. 5.º, *caput* e itens I e II) é até mais que simples princípio fundamental. É o protoprincípio (*arché*), o mais originário dos princípios no elenco dos direitos e garantias individuais. Supressa que fosse a isonomia, todos os demais direitos do art. 5.º estariam erradicados do sistema como consequência dessa supressão. Até a dignidade da pessoa humana (CF, art. 1.º, III) está condicionada pela isonomia.

²⁵⁶ "Como tarefa (prestação) imposta ao Estado, a dignidade da pessoa reclama que este guie as suas ações tanto no sentido de preservar a dignidade existente, quando objetivando a promoção da dignidade, especialmente, criando condições que possibilitem o pleno exercício e fruição da dignidade, sendo portanto dependente (a dignidade) da ordem comunitária, já que é de se perquirir até que ponto é possível ao indivíduo realizar, ele próprio, parcial ou totalmente, suas necessidades existenciais básicas ou se necessita, para tanto, do concurso do Estado ou da comunidade (este seria, portanto, o elemento mutável da dignidade)". (SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**, p.53).

²⁵⁷ BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**, p.37.

Sem embargo dessas considerações, os direitos sociais do art. 6.º da CF, são, também eles, direitos fundamentais. Não será admissível que os direitos à educação, saúde, trabalho, etc, possam ser supressos via reforma constitucional. Aceitá-lo seria o mesmo que admitir-se a degradação e descaracterização do Estado Democrático de Direito, outro princípio fundamental (CF, art. 1.º). Atentaria contra a Federação, tal como constitucionalmente estruturada (CF, art. 1.º, *caput*).²⁵⁸

Assim, para esse autor, os direitos fundamentais compreendem aqueles relacionados no artigo 5.º e 6.º da Constituição, os quais estão todos assentados no que chama de protoprincípio da isonomia.

Como última nota em relação à generalidade dos direitos fundamentais, devemos acrescentar que estes são assim qualificados em razão do regramento especial a eles conferido. Primeiramente, porque de acordo com o artigo 60, § 4.º, IV, da Constituição Federal, são cláusulas pétreas. Depois, porque a teor do artigo 5.º, § 1.º, devem ter aplicação imediata.²⁵⁹

No que se refere à relação jurídico-tributária e às atividades de cobrança dos tributos em geral, cumpre destacar que estas estão diretamente relacionadas com os direitos fundamentais. A tributação legítima, em verdade, está condicionada a sua observância.²⁶⁰ Como ensina José Augusto Delgado, a tributação não pode prevalecer caso haja qualquer violação a estes.

²⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.217-218.

²⁵⁹ NUNES JR., Vidal Serrano; ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1998. p.64

²⁶⁰ No mesmo sentido, Dalton Dallazem destaca: "E os direitos dos contribuintes seriam enquadráveis no 'tipo' direitos fundamentais? Não teríamos dúvidas em dizer que sim, pois a proteção dos contribuintes é construída a partir dos direitos fundamentais à liberdade e à propriedade. A tributação é o ingresso autorizado, ou seja, dentro de certos limites nos direitos de liberdade e propriedade dos cidadãos, respeitados o mínimo vital, as imunidades, a isonomia, a legalidade, a irretroatividade, a anterioridade etc. Qualquer desvio de rota na atividade tributária constituirá um ingresso não autorizado no direito de propriedade e liberdade dos cidadãos. Além disso, o próprio Texto Supremo cuidou de garantir essa qualificação aos direitos dos contribuintes no caput do art. 150 do Texto Supremo". (DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.22).

A validação finalística do tributo é abrangente. Encontra-se obrigado ao cumprimento de todos os objetivos constitucionais, todos voltados mais para o bem-estar da sociedade que o do próprio Estado como instituição. Essa concepção exige que se afaste o entendimento de que o Direito Tributário deva ser estudado de modo compartimentado e obedecendo, apenas, aos seus princípios específicos, quer de ordem constitucional, quer situados no campo da legislação ordinária.

O Direito Tributário há de ser visto e compreendido como inserido no campo da responsabilidade a que todas as entidades jurídicas têm, que é a de cumprir as destinações contidas na Carta Magna e na vontade popular, especialmente as de respeitar a dignidade humana e os valores da cidadania. Estes valores, entre outros, são os objetivos fundamentais visados pela República Federativa do Brasil, constituída em um regime democrático.

[...]

A realidade social exige, por todos os ângulos em que ela seja examinada, que os direitos da cidadania e do respeito à dignidade humana sejam respeitados de modo absoluto pelo Estado. Esses direitos não ficam limitados, apenas, à proteção da liberdade e outros expressamente definidos, mas, também, o de ser exigidos do poderes organizados que cobrem tributos em harmonia com os princípios da legalidade, da moralidade, da capacidade contributiva, da uniformidade, do não-confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e dos fins para os quais o Estado foi constituído, existe e funciona. Todos os princípios mencionados exigem que o tributo cobrado e recolhido aos cofres estatais tenha dois tipos de destinação: uma genérica e uma específica. Estas deverão voltar-se para o atendimento das necessidades da saúde, da educação, da segurança pública, da proteção ao meio ambiente, da cultura, do lazer, da proteção às crianças, aos adolescentes e aos idosos, da livre iniciativa do trabalho e da entrega de uma prestação jurisdicional com celeridade, segurança e do modo mais econômico possível.²⁶¹

Regina Helena Costa consigna que a tributação está diretamente relacionada com o princípio fundamental da propriedade, pois representa atividade estatal que excepciona o direito de propriedade. Por via indireta, ainda segundo a autora, a tributação também alcança o direito de liberdade, pois pode interferir nas práticas comportamentais dos cidadãos, com vistas a atender, não apenas objetivos arrecadatórios, mas principalmente, sociais, econômicos ou políticos, recepcionados pela Constituição. Em razão disso, reconhece a existência do que chama de "princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação", abstraído das regras e princípios constitucionais que "afirmam os diversos direitos e

²⁶¹ DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.157. No mesmo sentido, Regina Helena Costa: E a tributação, por sua vez, há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentre outras providências. Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.(COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.77).

liberdades individuais e coletivos nele consagrados, combinadas com aquelas que regem a atividade tributante". Ou seja, sustenta Costa que a tributação tem de estar em harmonia com os direitos fundamentais, sendo vedada a limitação de seu exercício, ainda que indiretamente.²⁶²

Com vistas a explicar, no plano prático, os exemplos de situações que concretizam o atendimento ao "princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação", Regina Helena Costa cita as imunidades e os princípios constitucionais. Assim, destaca que "as normas imunizantes vêm, exatamente, garantir que, nas situações e em relação às pessoas que apontam, a tributação não amesquinhe o exercício de direitos constitucionalmente contemplados". A seguir conclui: "A par dessa missão, as normas imunizantes operam como instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais. Constituem, assim, ao mesmo tempo, direitos e garantias de outros direitos"²⁶³.

Com base na concepção jusnaturalista do instituto da imunidade, Ricardo Lobo Torres defende se tratar de regra que "instrumentaliza os direitos fundamentais, ou uma qualidade da pessoa que lhe embasa o direito público subjetivo à não-incidência tributária ou uma exteriorização dos direitos da liberdade que provoca a incompetência tributária do ente público"²⁶⁴.

Betina Treiger Grupenmacher, como Torres e Costa, sustenta que essas regras de exoneração pretendem dar "efetividade aos direitos fundamentais ao impedir que determinados fatos e pessoas sejam alcançados pela hipótese de incidência e com isso passem a ser devedores de prestações de natureza pecuniária ao Estado"²⁶⁵. José Souto Maior Borges, no mesmo sentido, ensina que sob o viés de

²⁶² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.78-79.

²⁶³ *Ibid.*, p.79-83.

²⁶⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.44-45.

²⁶⁵ Roque Antônio Carrazza, no mesmo sentido, consigna: "Em termos mais precisos, o direito à imunidade é uma garantia fundamental constitucionalmente assegurada ao contribuinte, que nenhuma lei, poder ou autoridade pode anular[...] Abrindo um ligeiro parêntese, convém termos presente que a maioria das imunidades contempladas na Constituição é uma decorrência natural dos grandes princípios constitucionais tributários, que limitam a ação estatal de exigir tributos (igualdade, capacidade contributiva, livre difusão da cultura e do pensamento, proteção à educação, amparo aos desvalidos etc.). Portanto, não podem ter seu alcance diminuído nem mesmo por meio de emendas constitucionais, quanto mais pelo legislador ordinário". (CARRAZZA, Roque Antonio.

sua finalidade, a regra de imunidade pretende garantir o cumprimento de alguns "princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação"²⁶⁶.

As posições doutrinárias acima indicam que as imunidades protegem direitos fundamentais, mas, para que possamos confirmar essa assertiva, é importante incursionarmos na enumeração dos valores que fundamentam as regras de imunidade dispostas no artigo 150 da Constituição Federal.

A imunidade recíproca, a qual impede que a tributação recaia sobre os entes federados, estatuída no artigo 150, inciso VI, alínea "a" da Constituição Federal, decorre naturalmente dos princípios federativo e da isonomia.

A norma promove a preservação do pacto federativo e da autonomia dos entes federados, pois auxilia na definição da estrutura da Federação. Não é por outro motivo que maior parte da doutrina defende ser desnecessária sua indicação explícita no texto constitucional.²⁶⁷ Destaque-se, nesse sentido, a lição de Geraldo Ataliba para quem

a imunidade tributária recíproca não poderia deixar de comparecer como princípio constitucional, tendo agido com prudência e grande descortínio o legislador constituinte de 1891, ao consagrá-la expressamente, o que, se do ponto de vista rigorosamente técnico, não era essencialmente necessário – uma vez que a imunidade recíproca, à semelhança do que ocorre nos Estados Unidos da América é ínsita à natureza federal do Estado – a prudência política, o bom senso e a experiência prática recomendam sua expressa menção, como foi feito.²⁶⁸

Nessa linha de raciocínio, permitir a ameaça ao pacto federativo com a cobrança de impostos pelas pessoas políticas, uma das outras, interfere decisivamente

Curso de direito constitucional tributário, p.732-733). A mesma posição é de Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto (**Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001. p.35).

²⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.221.

²⁶⁷ Como exemplo, cite-se Paulo de Barros Carvalho (**Curso de direito tributário**, p.189), Regina Helena Costa (**Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**) e Roque Antonio Carazza (**Curso de direito constitucional tributário**).

²⁶⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968. p.54.

na sociedade e nos cidadãos. Assim, referida exoneração fiscal representa, também, garantia de proteção ao direito fundamental a ser alcançado.

A imunidade do artigo 150, inciso VI, "b" da Constituição Federal, ao vedar a instituição de impostos sobre os templos de qualquer culto, garante a liberdade das pessoas na manifestação de sua religiosidade. Assegura-se tanto a liberdade quanto a igualdade entre as crenças, o que facilita a manutenção das religiões menos organizadas, com pequeno número de fiéis.²⁶⁹

A exoneração atende na justa medida o artigo 5.º, VI da Constituição Federal, que dispõe ser "inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias". Dá-se cumprimento, pois, a um direito fundamental.

Já a imunidade dirigida aos partidos políticos e suas fundações (artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal) atende o artigo 17 da Constituição Federal, que considera "livre, a criação, fusão, incorporação e extinção de partidos políticos".

O partido político, assim como suas fundações, é canal utilizado pela sociedade para formular suas demandas junto ao Estado. Não obstante seu enfraquecimento nas últimas décadas, por intermédio de tais entidades ainda são realizados debates entre as diversas posições ideológicas e políticas para a melhor condução do Estado. É, portanto, importante instrumento legitimador do Estado Democrático de Direito.

Para que se mantenham autônomos e possam cumprir seus desígnios, exercendo a liberdade de manifestação e divulgando suas propostas, é fundamental que suas atividades não sofram a interferência do Estado, como adverte Denise Lucena Rodrigues.²⁷⁰

A imunidade tributária dirigida às entidades educacionais e de assistência social instrumentaliza a proteção dos direitos essenciais ao desenvolvimento dos cidadãos, tais como os da educação, da saúde e da assistência social, estabelecidos

²⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.733.

²⁷⁰ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva.** São Paulo: Malheiros, 1995. p.55- 56.

nos artigos 6.^o²⁷¹, 194 e 205²⁷² da Constituição Federal. Também contempla o direito à livre associação. Trata-se, ainda, de regra que concretiza o direito fundamental da dignidade da pessoa humana.²⁷³

A imunidade de livros e periódicos e do papel destinado a sua impressão, como já mencionado, está vinculada ao princípio da liberdade de expressão do pensamento, estabelecido no artigo 5.^o, IV²⁷⁴ e IX²⁷⁵, e no artigo 215²⁷⁶ da Constituição Federal²⁷⁷.

A imunidade em comento tem dois objetivos. O primeiro, de incentivar a cultura veiculada nos livros, jornais e periódicos. O segundo, de assegurar o direito à crítica, à propaganda partidária, e ainda, à livre manifestação do pensamento.

Os valores protegidos por todas essas regras de imunidade, como se vê, são essenciais e fundamentais ao desenvolvimento do Estado, como bem asseverou Aires Barreto, para quem as imunidades do art. 150, inciso VI, da Constituição Federal, "representam garantias à eficácia jurídica de princípios constitucionais basilares, informadores dos valores fundamentais e mesmo da própria feição do Estado brasileiro"²⁷⁸. Não é outro o entendimento de Diva Malerbi

²⁷¹ Art. 6.^o São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição

²⁷² 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

²⁷³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.753.

²⁷⁴ IV - é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato;

²⁷⁵ IX - é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença;

²⁷⁶ Art. 215. O Estado garantirá a todos o pleno exercício dos direitos culturais e acesso às fontes da cultura nacional, e apoiará e incentivará a valorização e a difusão das manifestações culturais.

²⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. 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; Centro de Extensão Universitária, 2005. p.114.

²⁷⁸ "Repassamos as imunidades previstas especificamente nesse art. 150, VI, da Constituição da República, a fim de verificamos que estas, diversamente das demais – como se verá a seu tempo –, representam garantias à eficácia jurídica de princípios constitucionais basilares, informadores dos valores fundamentais e mesmo da própria feição do Estado brasileiro". (BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias..., p.157).

O exame das situações descritas pelo art. 150, VI, da Constituição Federal, como imunes revela que elas representam valores prestigiados, protegidos, consagrados pela ordem constitucional e, por serem decorrentes de princípios fundamentais e essenciais à definição e concepção do Estado brasileiro, servem como instrumento para assegurar a eficácia jurídica dos princípios constitucionais que consagram a proteção de tais valores.²⁷⁹

Tanto é real a importância dos direitos albergados por essas regras de imunidade que o Supremo Tribunal Federal se pronunciou a respeito do tema ao julgar a ADIn 939, em que se debatia a constitucionalidade da Emenda Constitucional n.º 3/93. Esse diploma legal, ao instituir o IPMF (Imposto Sobre Movimentação Financeira), impedia que as imunidades estatuídas no artigo 150, VI, da Constituição Federal, atingissem referido imposto. O Ministro Celso de Mello, em seu voto, asseverou:

a supressão, ainda que temporária, da garantia da imunidade estabelecida pela ordem constitucional brasileira em desfavor dos organismos sindicais, representativos das categorias profissionais, dos templos de qualquer culto, dos partidos políticos, das instituições educacionais ou assistenciais e dos livros, dos jornais, dos periódicos e do papel destinado à sua impressão (CF, art. 150, VI), compromete, em última análise, o próprio exercício do pensamento e da liberdade de associação, valores em função dos quais esta prerrogativa de índole tributária foi conferida. Não se pode desconhecer, dentro desse contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, na especificidade aos fins a que se dirigem, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação. A imunidade tributária não constitui um fim em si mesma. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.²⁸⁰

Assim é que as imunidades genéricas enumeradas no artigo 150 da Constituição Federal são garantias de proteção dos direitos fundamentais.

²⁷⁹ MALERBI, Diva. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.70.

²⁸⁰ Esse é o Voto do Celso de Mello. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939, rel. Ministro Sydney Sanches, DJ 18/03/1994. (Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 21 fev. 2012.

Esses preceitos constitucionais, portanto, submetem-se ao artigo 60, § 4.º, inciso IV²⁸¹ da Constituição Federal, sendo vedada a edição de emenda tendente a abolir tais regras de imunidade.²⁸² São, portanto, cláusulas pétreas, devendo ter aplicação direta e imediata.²⁸³

3.2.4 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva corrobora o princípio republicano, eis que o cumprimento daquele indica o atendimento aos objetivos comuns, pelos quais se move a República Federativa do Brasil.²⁸⁴

De acordo com o artigo 145, § 1.º da Constituição Federal, "Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte".

Como ensina Roque Antônio Carrazza, tal princípio não indica uma mera orientação programática. Se a norma jurídica está estabelecida na Constituição, não se pode prescindir de seu principal atributo, que é o de impedir seja violada por seus destinatários.²⁸⁵

²⁸¹ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais.

²⁸² Na medida que os direitos e garantias fundamentais são indissociáveis, e ainda, não são divididos entre individuais e não individuais, a referência à direitos e garantias acima, compreende a totalidade dos direitos fundamentais, seja invidual ou coletivo. Essa é a posição de Nelson Nery Júnior. (NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição federal comentada**. 21.ed. São Paulo: RT, 2009. p.422).

²⁸³ Entendemos, alinhado à Aires F. Barreto que, se assim ocorre em relação às imunidades genéricas estabelecidas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, o mesmo não se verifica com as imunidades específicas. Estas são pontuais e representam, preponderantemente, intenções políticas que o legislador optou incluir na Constituição Federal. (BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias...*, p.157).

²⁸⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.93.

²⁸⁵ *Ibid.*, p.101.

O princípio da capacidade contributiva é dirigido aos impostos, pois é nessa espécie de exação que a hipótese de incidência espelha um fato signo-presuntivo de riqueza do sujeito passivo.²⁸⁶

O princípio não se aplica apenas às pessoas físicas, devendo se estender às pessoas jurídicas em geral. A esse respeito, lembremos que o artigo 145, § 1.º da Constituição não indica que seu destinatário deva ser a pessoa física. Ademais, com fundamento no princípio que garante o exercício da atividade econômica, disposto no artigo 170 da Constituição Federal, o princípio da capacidade contributiva deve impedir que a tributação recaia sobre os recursos que realizam a produção de riqueza. Ou seja, o mínimo necessário à produção regular da empresa não pode ser alvo de tributação. É como ensina Gisele Lemke:

Na atividade empresarial, importa considerar as despesas necessárias para a produção das receitas, assim como os custos da reposição do maquinário, sem o que ela perde a capacidade de produzir. O resguardo do limite mínimo na empresa, por conseguinte, está ligado à necessidade de reposição do capital, para que ela se mantenha produtiva. Apenas o resultado líquido de sua atividade representa capacidade para contribuir para as despesas públicas. Já na pessoa física como se viu, não se deve falar em reposição do capital humano. O resguardo do mínimo vital está ligado às necessidades próprias da pessoa humana, para sua sobrevivência.²⁸⁷

A observância do princípio da capacidade contributiva impõe que se evite o confisco, nos termos do artigo 150, inciso IV da Constituição Federal. Ou seja, não se pode forçar o contribuinte a recolher importância que ultrapasse suas possibilidades. Colhendo a lição de Moschetti, Carrazza aponta que

o princípio da não-confiscatoriedade limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre as fontes produtoras de riqueza dos contribuintes e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho.²⁸⁸

²⁸⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003. p.53.

²⁸⁷ LEMKE, Gisele. **O princípio da capacidade contributiva e tributação incidente sobre a receita bruta**: uma análise sob a perspectiva do conteúdo do princípio, do seu âmbito de aplicação e dos limites e possibilidades de sua efetivação pelo poder judiciário. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001. p.80.

²⁸⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.109.

De outro lado, os recursos imprescindíveis ao cumprimento das básicas necessidades do indivíduo não podem ser atingidos pelo imposto. O que dá fundamento à proteção desse mínimo é a necessidade de que se garantam condições mínimas ao indivíduo, protegendo os direitos humanos, conforme se extrai da Declaração dos Direitos Humanos, em seu artigo XXV:

Toda pessoa tem direito a um nível de vida suficiente para assegurar a sua saúde, o seu bem-estar e o de sua família, especialmente para a alimentação, o vestuário, a moradia, a assistência médica e para os serviços sociais necessários, e direito à segurança em caso de desemprego, doença, invalidez, viuvez, velhice ou outros casos de perda dos meios de subsistência em circunstâncias fora de seu controle.

Para Carrazza²⁸⁹, essas necessidades mínimas estariam elencadas, especialmente, nos artigos 6.^º²⁹⁰ e 7.^º²⁹¹ da Constituição Federal, que garantem alimentação, vestuário, lazer, cultura, saúde, educação, transporte etc. Similar é a posição de Torres, pois considera que no artigo

6.^º da Constituição Federal de 1988, que define os direitos sociais, há um certo espaço para o mínimo existencial, tendo em vista que este se aproxima dos direitos fundamentais sociais ou, em outro giro, o mínimo existencial marca a jusfundamentalidade dos direitos sociais.²⁹²

Assim, em tese, a incidência do imposto só é possível enquanto a importância cobrada não estiver obstando o exercício daqueles direitos e garantias.

Dessa forma, além do princípio da capacidade contributiva obstar a instituição de impostos que tenham como hipótese de incidência situação não reveladora da riqueza do contribuinte, tem também o sentido de impedir que a carga tributária viole

²⁸⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.109.

²⁹⁰ Art. 6.^º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

²⁹¹ Art. 7.^º São direitos dos trabalhadores rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (i) relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa [...] II - seguro-desemprego [...]; III - fundo de garantia [...]; IV - salário mínimo, fixado em lei [...]; V - piso salarial proporcional à extensão e à complexidade do trabalho; VI - irredutibilidade do salário; VII - [...].

²⁹² TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p.8.

o mínimo existencial das pessoas físicas ou jurídicas e, ainda, atinja a fonte produtora de riqueza do contribuinte.

Quanto ao destinatário desse princípio, existem duas posições na doutrina. Uma que entende ser dirigido, apenas, ao legislador.²⁹³ Outra que considera ser destinado, também, aos aplicadores da lei, ou seja, aos juízes e administradores.²⁹⁴

Aqueles que se aliam à primeira corrente, sustentam que o legislador, quando edita a lei, não pode instituir imposto que incida sobre riqueza que não represente capacidade contributiva ou, de outro lado, atinja em excesso a riqueza do contribuinte a ponto de inviabilizar sua atividade.

De acordo com essa corrente, à luz do princípio da independência dos poderes, não é autorizado ao aplicador da lei estabelecer os critérios legitimadores do não pagamento de impostos pelo contribuinte.²⁹⁵

Os artigos 2.^o²⁹⁶ e 60, § 4.^o, III²⁹⁷, da Constituição Federal não autorizam o Poder Judiciário a invadir a competência do legislador. Aquele não pode definir critérios, por conta própria, nem determinar o não pagamento de impostos em favor de contribuinte que se sinta lesado. O único exame possível, a ser realizado pelo Poder Judiciário, é aquele que analisa a constitucionalidade da norma tributária então instituída pela pessoa política que cria o tributo.

Com vistas a proteger situações dessa natureza, não contempladas nas regras de imunidade, Marcelo Saldanha Rohenkohl, sugere que em situações nas

²⁹³ Segundo Alfredo Augusto Becker, não é possível admitir que o juiz possa, no caso concreto, afastar a norma tributária, sob o argumento de que o contribuinte não teria condições de suportar o pagamento do tributo. (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998. p.498).

²⁹⁴ É o entendimento de Regina Helena Costa (**Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.53), Ives Gandra da Silva Martins (Capacidade econômica e capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.53-54, 1989) e José Marco Domingues de Oliveira (**Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998. p.147-168).

²⁹⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.278; HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002. p.84.

²⁹⁶ Art. 2.^o São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

²⁹⁷ Art. 60, § 4.^o Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: III - a separação de poderes.

quais esteja configurada a inobservância do princípio da capacidade contributiva, o Poder Judiciário, se provocado, pode decretar a inconstitucionalidade da lei instituidora do tributo, por não prever regra de isenção para esses casos.²⁹⁸

A outra corrente defende que o princípio da capacidade contributiva estabelecido no artigo 145, § 1.º da Constituição Federal, a teor do artigo 5.º, § 1.º²⁹⁹, tem eficácia imediata.³⁰⁰ Por essa razão, o princípio também seria dirigido aos juízes e aos administradores públicos.

Alinhado a essa posição, Domingues de Oliveira defende que sendo o princípio da capacidade contributiva um primado que, em última instância, protege o direito individual do cidadão, este "não pode ser estorvado pelas pequenas injustiças veladas praticadas ao abrigo da legislação pretensamente apoiada em grandes números que, na prática, inviabilizam a realização da justiça". Ao final, sustenta que o exame do caso concreto pelo Poder Judiciário é imprescindível para que se implemente a efetividade do princípio.³⁰¹

Gisele Lemke³⁰² reconhece que no aspecto em que o princípio da capacidade contributiva protege os direitos fundamentais, o Poder Judiciário pode excluir da incidência tributária a situação supostamente tributável, que represente o mínimo vital. Dessa maneira, para esses doutrinadores, o princípio não tem como destinatário, apenas, o legislador, mas também seu aplicador.

Em meio a esse entendimento, de que o princípio da capacidade contributiva prescinde de lei, Regina Helena Costa, ao tratar da relação do princípio da capacidade contributiva com a regra de imunidade dirigida às instituições de educação e assistência social, entende ser: "indiferente que sua previsão seja suprimida do Texto Fundamental, por se escorarem em princípios constitucionais e

²⁹⁸ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito**: dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p.211

²⁹⁹ Art. 5.º, § 1.º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

³⁰⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**, p.84.

³⁰¹ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva...**

³⁰² (i) fato avaliável economicamente; (ii) todos devem contribuir para o financiamento das despesas públicas; (iii) na medida de sua capacidade econômica, (iv) respeitado o limite mínimo; (v) respeitado o limite máximo. (LEMKE, Gisele. **O princípio da capacidade contributiva e tributação incidente sobre a receita bruta...**, p.111).

configurarem hipóteses nas quais a competência tributária não pode ser exercida, em face da ausência de capacidade contributiva"³⁰³. No mesmo sentido, é o pensamento de Misabel de Abreu Machado Derzi.³⁰⁴

Para essa corrente, então, tais entidades atuam como garantidoras dos direitos sociais à educação e à assistência social, realizando atividades com o objetivo de assegurar aos que a ela socorrem o exercício desses direitos. Por essa razão, à luz do princípio da capacidade contributiva, qualquer cobrança de impostos que recaísse sobre a riqueza dessas entidades configuraria inconstitucionalidade.

Com base nesse entendimento, poderia se sustentar, ainda, o reconhecimento da imunidade tributária às entidades qualificadas como OSCIP. Afinal, como defende Octavio Campos Fischer, o espaço do Terceiro Setor é: "destinado à promoção sem fins lucrativos dos direitos fundamentais em todas as suas dimensões e gerações. Portanto, no Terceiro Setor, encontramos um espaço de proteção de valores fundamentais para toda a comunidade"³⁰⁵.

Independentemente das discussões quanto à possibilidade ou não de se reconhecer que a imunidade tributária dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, sequer precisaria constar expressamente da Constituição, o princípio da capacidade contributiva é um dos fundamentos dessa regra de imunidade.

O princípio da capacidade contributiva postula proteger da tributação as necessidades mínimas do cidadão. De outro lado, as entidades de educação e assistência social, objetivam realizar ações com vistas a proteger os direitos fundamentais. Assim, é possível considerar que essas regras de imunidade também estão assentadas no princípio da capacidade contributiva.

³⁰³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.88.

³⁰⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.126.

³⁰⁵ FISCHER, Octavio Campos. Breves notas sobre terceiro setor e tributação. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.361.

3.2.5 Exercício da cidadania e objetivo

O artigo 150 da Constituição Federal contempla disposições que estabelecem diferentes formas de "limitações ao poder de tributar"³⁰⁶. O inciso VI foi reservado às imunidades tributárias e cada uma das alíneas desse inciso se refere a um gênero de imunidades. A alínea c trata das imunidades em favor dos partidos políticos, suas fundações, entidades sindicais e, ainda, das instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos.

O agrupamento dessas entidades na alínea c parece sugerir a existência de um fundamento comum para essas entidades, pois todas pretendem atingir entidades que servem de instrumento ao exercício da cidadania.

O partido político é uma agremiação que pretende organizar a vontade popular.³⁰⁷ É por meio dele que o cidadão, como partícipe do partido, vai exercer sua cidadania, postulando os direitos e as demandas de sua categoria ou da própria coletividade. Os partidos, portanto, conforme ensinamento de José Afonso da Silva, "têm por função fundamental organizar a vontade popular e exprimi-la na busca do poder, visando a aplicação de seu programa de governo"³⁰⁸.

Similar é a função dos sindicatos, que têm o objetivo de defender as demandas de uma determinada categoria profissional. A importância dessa entidade para o exercício da cidadania se evidencia no artigo 103, inciso IX da Constituição Federal³⁰⁹, que confere legitimidade à confederação sindical para propor, inclusive, ação direta de inconstitucionalidade junto ao Supremo Tribunal Federal.

³⁰⁶ Devemos anotar termos defendido a impropriedade, tanto da expressão "limitação", quanto da palavra "poder". Contudo, como ressalvado na mesma oportunidade, tal expressão é empregada na Seção II, do Título IV, da Constituição Federal. Por isso, nos referimos a ela entre aspas.

³⁰⁷ Segundo José Afonso da Silva: "O partido político é uma forma de agremiação de um grupo social que se propõe organizar, coordenar e instrumentar a vontade popular com o fim de assumir o poder para realizar seu programa de governo." (SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p.394).

³⁰⁸ *Ibid.*, p.401.

³⁰⁹ Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: [...] IX - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

Por fim, os partícipes de uma instituição de educação ou assistência social sem fins lucrativos, tomados por uma índole altruísta com vistas a auxiliar a coletividade, participam da gestão do Estado, exercendo também sua cidadania. À medida que vão assumindo funções e aumentando em quantidade, essas instituições passam a exercer um papel político fundamental, como bem assevera Joaquim Falcão.

Trabalhar em fundações é, portanto uma maneira de trabalhar com, e na *res publica*. Por isto, podemos dizer que as atividades das fundações podem, ou não, contribuir para consolidar e expandir democracias. Atuar numa fundação é participar direta ou indiretamente, do processo de decisões da *polis*. É exercer a cidadania.³¹⁰

Em seguida, Falcão indica:

[...] a legitimidade da sociedade civil mobilizada, organizada e participante, se assenta em três aspectos principais: Primeiro, na universalização do valor que define seus objetivos: o combate à pobreza, o acesso à educação e cultura, a promoção de artes e ciências, a proteção ao meio ambiente, a defesa dos direitos e liberdades, o combate à corrupção, por exemplo. Não se trata evidentemente de defender uma visão ingênua de que o Terceiro Setor, a sociedade civil é um bem em si, endogenamente democrático. Não é isto. Pode ser e pode não ser. Trata-se apenas dizer que entidades que se moldam, se comportam, perseguem e se comprometem com valores que têm aceitação universal com um *public good*, se beneficiam da legitimidade que decorre deste compromisso.³¹¹

Todas essas entidades têm intenso vínculo com o exercício da cidadania. Têm como partícipes cidadãos que atuam organizadamente, com vistas a participar ativamente no desenvolvimento, cumprindo com plenitude o princípio democrático.³¹²

³¹⁰ FALCÃO, Joaquim. **Democracia, direito e terceiro setor**. Rio de Janeiro: FGV, 2004. p.66.

³¹¹ *Ibid.*, p.57.

³¹² Souza reconhece a peculiaridade que tais entidades têm de auxiliar o Estado. Fundado nessas circunstâncias, aponta que o valor fundamental comum que informa a atuação dessas entidades seria o da solidariedade (SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.762).

Feitas essas considerações, entendemos que essa também é uma circunstância a ser considerada em quaisquer das normas imunizantes estatuídas no artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal.

Além disso, podemos considerar, ainda, existir um grupo a parte nesse rol, formado por essas duas entidades. Isso porque, além de vocacionarem a demanda da sociedade civil, como ocorre também com os sindicatos e os partidos políticos e suas fundações, as entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos atuam para complementar as ações do Estado na consecução de seus fins.³¹³

O compulsar da Constituição Federal mostra que o Estado precisa da colaboração da sociedade civil nessas áreas. Assim é que, a teor dos artigos 199³¹⁴ e 209³¹⁵ da Constituição Federal, incentiva e fomenta a participação da iniciativa privada.

Em pronunciamento proferido em 2003, o então Ministro Nelson Jobim, ao tratar das entidades de assistência social pontuou que estas cumprem "atividade suplementar do Estado"³¹⁶. Na mesma linha, o outrora Ministro Carlos Velloso asseverou: "quando o Estado confere a essas instituições imunidade tributária, não o faz gratuitamente. Simplesmente retribui o muito que essas instituições fazem pelos

³¹³ Em recente artigo, Paulo de Barros Carvalho destacou: "As instituições de educação e de assistência social desenvolvem atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outros, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei." (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. p.372).

No mesmo sentido, Leandro Marins de Souza: "[...] a imunidade tributária conferida às instituições e entidades sem fins lucrativos, disposta no artigo 150, VI, c, do texto constitucional vigente, reflete uma preocupação do legislador constituinte com raízes na democrática Constituição de 1946, qual seja a de preservar essas entidades da cobrança de impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda e os serviços, com a finalidade precípua de estimular o exercício de atividades que, em princípio, seriam próprias do Estado, assegurando assim, à sociedade, condições mínimas para seu pleno desenvolvimento, como sinônimo de validade e de cumprimento dos direitos sociais previstos na Carta Política (art. 6.º, CRFB)." (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.251).

³¹⁴ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.
§ 1.º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. [...]

³¹⁵ 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.

³¹⁶ Supremo Tribunal Federal. Embargos de divergência no Recurso Extraordinário n.º 210.251-2/SP, Rel. p/ Ac. Ministro Gilmar Mendes. DJ 28/11/2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

necessitados, tarefa, repito, que cabe ao Estado"³¹⁷. A doutrina nacional, nas palavras de Ataliba, compartilha desse entendimento³¹⁸:

o que o art. 150, VI, c, quer é a colaboração destas entidades – particulares por natureza – com o Estado. Quer a Constituição não só incentivar pessoas privadas a que criem instituições de educação e assistência suprimindo as deficiências da ação estatal, aperfeiçoando-a ou melhorando-a, como ainda visa a assegurar que essas entidades existam desembaraçadamente, inclusive quanto a encargo tributários.³¹⁹

Assim, quando a sociedade civil realiza ações de educação ou assistência social sem fins lucrativos, atua num campo que, a rigor, seria de responsabilidade do Estado.

A isso devemos acrescentar que no exame das regras de imunidade dirigida às instituições de educação e assistência social, também deve ser levado em consideração o advento da reforma do Estado, ocorrido na década de 1990.

³¹⁷ Supremo Tribunal Federal. Embargos de divergência no Recurso Extraordinário n.º 210.251-2/SP, Rel. p/ Ac. Ministro Gilmar Mendes. DJ 28/11/2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

³¹⁸ Hugo de Brito Machado adota mesmo pensamento: Nossa Constituição Federal, com indiscutível acerto prestigia as atividades de assistência social e de educação. Diz que a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social. E diz também que a educação é direito de todos e dever do Estado e da sociedade. Fixa, portanto, duas importantes diretrizes para nossa comunidade. E para que sejam alcançadas essas diretrizes estabelece a imunidade tributária das instituições de assistência social e de educação, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.

[...]

Podemos, pois, oferecer nossa resposta à primeira das questões formuladas, afirmando: 'A teleologia das imunidades instituídas no âmbito tributário para as entidades previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7.º, da CF consiste em criar proteção para as entidades que, sem fins lucrativos, realizam atividades que o Estado tem o dever de realizar, mas, por qualquer razão, mostra-se insuficiente de sorte a comportar a complementação por parte daquelas entidades.' (MACHADO, Hugo de Brito. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.73).

Para Douglas Yamashita: Historicamente, a insuficiência, incompetência ou até mesmo a falência dos Estados ao redor do globo têm feito com que organizações não governamentais, sem fins lucrativos, visem prestar justamente esses serviços que são de responsabilidade do Estado, formando o *terceiro setor*, uma vez que o *primeiro setor* é esse mesmo Estado responsável pelas questões sociais e o *segundo setor* é o setor privado responsável pelas questões individuais. Em outras palavras, o *Estado não pode tomar com uma mão o que deu com a outra!* Daí o espírito da imunidade das entidades de assistência social. (YAMASHITA, Douglas. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.237).

³¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.55, p.136-142, jan./mar. 1991.

A decisão estratégica do Estado brasileiro em fomentar a sociedade civil para que passasse a realizar ações de interesse público deu novos contornos ao espaço público não estatal, antes ocupado por um número reduzido de entidades. Sobre a reforma do Estado, Marcos Nóbrega ensina:

Na verdade, o Estado brasileiro, nos anos 90, passou (e continua passando) por radicais transformações. O Estado entroniza suas dificuldades fiscais e consequente impossibilidade de alavancar o crescimento e reconhece a importância e a necessidade de instituir parcerias e fomentar as entidades sociais para realização de atividades de interesse coletivo, sendo a tributação (ou a ausência dela) um instrumento importante. Percebe-se inclusive que as reformas infraconstitucionais dos anos 90 foram mais além, ao introduzir entidades como as organizações sociais e as OSCIPS.³²⁰

O Estado, a partir de então, assume a função de gerenciador das ações sociais da iniciativa privada, tarefa realizada numa proporção muito menor antes da reforma. Mesmo que essas transformações tenham alterado substancialmente as características das entidades de interesse público, não houve alteração legislativa proporcional e sistematizada a respeito. Todavia, não podemos nos privar de considerar essa realidade na interpretação da regra de imunidade dirigida a tais entidades.

3.2.6 Interpretação da norma imunizante

Interpretação é o processo intelectual realizado pelo intérprete, com vistas a encontrar o conteúdo, o sentido e o alcance da regra jurídica.³²¹ Nas palavras de Karl Larenz, é

desentranhamento (Auseinanderlegung), difusão e exposição do sentido disposto no texto, mas, de certo modo, ainda oculto. Mediante a interpretação 'faz-se falar' este sentido, quer dizer, ele é enunciado com outras palavras, expressado de modo mais claro e preciso, e tornado comunicável.³²²

³²⁰ NÓBREGA, Marcos. Tributação do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.101-102.

³²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.96.

³²² LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 5.ed. Lisboa: Livraria dos Advogados, 2009. p.441.

No percurso desse processo, o trabalho do intérprete ocorre à luz dos princípios da hermenêutica que, classicamente, orientam sejam observados os métodos gramatical, histórico, lógico, teleológico e sistemático, para a interpretação da norma jurídica.

Sobre o tema, trazemos a lume a explicação de Paulo de Barros Carvalho acerca de cada um desses métodos, iniciando sua lição pela análise do método literal no qual

o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da *ocasio legis*, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo.³²³

Como norma de direito tributário que é, cumpre identificar os métodos de interpretação da regra de imunidade e, ainda, estabelecer em qual intensidade cada um deles é utilizado.

Não obstante as peculiaridades de forma e conteúdo das normas de direito tributário, é assente o entendimento de que o processo de interpretação aplicável a tais normas é similar àqueles utilizados nos demais ramos do direito.³²⁴

Não é unânime, todavia, a discussão quanto à eficácia das normas jurídicas que impõem a observância de determinados métodos de interpretação.

³²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.98-99.

³²⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.116; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p.100; TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.48.

Baleeiro defende o caráter compulsório dessas regras.³²⁵ José Souto Maior Borges, Eurico Marcos Diniz de Santi, Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Lobo Torres consideram-nas programáticas. Ou seja, teriam como única finalidade orientar o intérprete na compreensão do sentido da norma jurídica.³²⁶

São vários os argumentos para que a observância dos artigos 108³²⁷ a 111, inc. II³²⁸ do Código Tributário Nacional sejam vistos com reservas. Entre todos, citem-se dois exemplos: (1) a intenção do legislador em elencar os métodos de interpretação num escalonamento hierárquico (artigo 108 do Código Tributário Nacional); e (2) a tentativa de impor ao operador do direito a submissão a uma interpretação literal da norma de isenção (artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional).

Impor a alguém, por meio de lei, que se submeta a uma forma preestabelecida de interpretação, como faz o legislador nesses dispositivos legais, é como limitar ao observador a visão de uma imagem capturada numa fotografia. Não se pode desconsiderar que a interpretação é um processo único, como é a observação da imagem fotográfica. A supressão de uma parte desvirtua integralmente a visão de sua imagem. Não é possível fragmentá-la.

A verdade é, portanto, que na interpretação da norma jurídica os métodos estabelecidos pela ciência têm a única função de desvelar suas obscuridades e suprimir as "imagens distorcidas" então apreendidas, por vezes não percebidas no exame inicial realizado pelo "observador".

José Souto Maior Borges realiza peculiar explanação sobre o tema, que ultrapassa os limites da crítica pontual por ele intentada, dirigida à disposição legal que impõe a interpretação literal às normas de isenção.

³²⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.679.

³²⁶ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.129.

³²⁷ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade; § 1.º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2.º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

³²⁸ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: [...] II - outorga de isenção; [...].

Contra o 'gramaticalismo rígido' dos que sustentam a possibilidade de restringir a missão do intérprete à interpretação estrita, levanta-se a crítica de que é errônea a desintegração da função legislativa, porque todas as formas ou aspectos tradicionais de interpretação (gramatical, lógica, sistemática ou histórica) não são mais que fases ou etapas dirigidas a um só fim, o de fixar o sentido da lei. Na realidade, as palavras, falando simplesmente de uma interpretação gramatical, não podem separar-se do pensamento. Se se pudesse fazer esta dissecação e separar as palavras do pensamento, elas seriam acepções mortas, sem vivência alguma, sem reflexo da realidade que o dispositivo pretendeu disciplinar.³²⁹

A fragmentação pretendida pelo legislador, portanto, não deve ter eficácia, eis que a operação intelectual a que se submete o intérprete não pode ser dividida.

Encontra-se presente na interpretação das normas tributárias o pluralismo metodológico, sendo impossível conceber a prevalência de um único método interpretativo. O que há, em realidade, é um esforço do intérprete de utilizar com maior intensidade o mais adequado ao caso concreto.³³⁰

Mesmo que a observância das regras de interpretação contidas na Lei de Introdução ao Código Civil e no Código Tributário Nacional não seja obrigatória, a verdade é que estas não podem ser ignoradas para a obtenção do real significado. Utilize-se, então, a sugestão de Borges³³¹ e Torres³³², para que sejam consideradas escritas em obras doutrinárias, as quais servirão de orientação, sem força coercitiva.

Na interpretação da norma constitucional também devem ser observados os métodos clássicos. É como ensina Ricardo Lobo Torres:

As peculiaridades da interpretação da Constituição, todavia, não a levam a se afastar dos métodos hermenêuticos empregados nos demais ramos do Direito nem a interromper drasticamente a comunicação com as leis ordinárias e com a vida social, sob pena de se conspurcar o próprio princípio da unidade do Direito.³³³

³²⁹ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**, p.130.

³³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**, p.154.

³³¹ BORGES, José Souto Maior. *Op. cit.*, p.127-128.

³³² TORRES, Ricardo Lobo. *Op. cit.*, p.154.

³³³ *Ibid.*, p.178.

Mas não é possível negar as especificidades dessas regras. De acordo com Regina Helena Costa, sua vagueza, na maioria dos casos, é ainda maior que a das regras jurídicas infraconstitucionais. Situam-se num patamar hierarquicamente superior, se comparado com as demais normas. Têm acentuado caráter político e, ainda, são compostas, preponderantemente, de regras de estrutura, instituidoras de disposições sobre a organização do Estado e orientações programáticas.³³⁴

Diante dessas especificidades, a melhor interpretação das regras constitucionais, necessariamente, está condicionada à adequada exegese do conteúdo e do sentido do sistema constitucional vigente. Esses pressupostos devem estar representados nos princípios que estabelecem os alicerces do ordenamento jurídico vigente. São os preceitos que dão fundamento à estrutura do sistema constitucional. Destarte, merece especial importância a observação do princípio da unidade da Constituição, que tem a força de impedir uma exegese contraditória ao sistema constitucional vigente.

Dando ênfase a esse entendimento, Ávila ressalva:

Uma interpretação será tanto melhor fundamentada quanto maior for o apoio que receber dos princípios fundamentais. Nesse sentido, dentre os significados possíveis da norma, deverá ser escolhido aquele que mais intensamente corresponder aos valores estabelecidos pelos princípios que menos intensamente os contrarie.³³⁵

O cumprimento desses princípios durante o processo de interpretação, portanto, tem o objetivo de estabelecer um curso claro para a obtenção do sentido da norma constitucional. O olhar do intérprete estará nas entranhas da estrutura principiológica consignada na Constituição Federal, que preestabelecerá o percurso a ser seguido pelo intérprete. Diante disso, os fundamentos axiológicos do Estado de Direito e da Constituição Federal ficam preservados.

Mas é de rigor, também, pelo intérprete da norma constitucional, o olhar para a realidade fática. Luís Roberto Barroso faz referência à interpretação evolutiva, apontando-a como um rito não formal que orienta a mudança das regras

³³⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.112.

³³⁵ ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v.1, n. 8, p.1-33, 2001.

constitucionais, em função de "mudanças históricas ou de fatores políticos e sociais que não estavam presentes nas mentes dos constituintes"³³⁶.

Diante dessas considerações, passemos a seguir a examinar como ocorre a interpretação das regras de imunidade genérica.

De acordo com Geraldo Ataliba³³⁷, diferentemente do que ocorre com as imunidades específicas, as imunidades genéricas tendem a se submeter a uma interpretação ampla com grau mais abrangente, tendo em vista que são assentadas em valores com alta carga axiológica, o que sugere, ainda, a existência de um objetivo bastante claro. Ataliba ensina:

A interpretação sistemática da Constituição indica, assim, que o grau de intensidade e a amplitude das imunidades genéricas, por ser bem mais significativo que o daquelas específicas – previstas em dispositivos esparsos, sem vinculação imediata com os princípios constitucionais básicos – é ampla e dirigida pela preocupação com a eficácia desses princípios.

A seguir, conclui Ataliba que a interpretação da imunidade genérica impõe seja investigado o objetivo da regra, para que em seguida a regra seja aplicada.³³⁸

Desse modo, quando a regra de imunidade impede que determinadas situações, pessoas ou coisas sejam alvo da tributação, dão voz ao princípio constitucional que visam proteger. Pode-se dizer, pois, que o objetivo da norma imunitória é garantir a observância do valor que a justifica.

Seguimos, pois, a lição de Ataliba, que dentre os métodos clássicos a serem observados na interpretação da norma de imunidade, reconhece a preponderância do teleológico. Sua busca deve considerar, prioritariamente, os objetivos por ela almejados, prática esta que se compatibiliza com a natureza principiológica dessa espécie de regra. É como pensa Regina Helena Costa, pois considera que

³³⁶ BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p.105.

³³⁷ ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios – faturamento – PIS. **RDA**, Rio de Janeiro, v.196, p.305-320, abr./jun. 1994.

³³⁸ No mesmo sentido, Regina Helena Costa (**Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.115).

A partir da identificação do objetivo (ou objetivos) da norma imunizante, deve o intérprete realizar a interpretação mediante a qual o mesmo será atingido em sua plenitude, sem restrições ou alargamentos do espectro eficaz da norma, não autorizados pela própria Lei Maior.³³⁹

Concomitantemente, o objetivo que se pretende alcançar por meio da leitura de regra de imunidade, também impõe ao intérprete uma busca aos princípios e normas internalizados no sistema, sendo de relevo a interpretação sistemática, como defende Regina Helena Costa.³⁴⁰

Especialmente em relação às regras de imunidade dirigidas às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, à luz das regras que consagram como direito fundamental o direito à educação e à assistência social, em face do princípio da capacidade contributiva, e ainda, dos objetivos dessa regras, em auxiliar o Estado na consecução de ações de interesse público, entendemos que os melhores métodos de aplicação da regra imunizante, efetivamente, são os métodos sistemáticos e teleológicos.

³³⁹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.115.

³⁴⁰ *Id.*

**SEGUNDA PARTE: IMUNIDADE DAS INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO E
ASSISTÊNCIA SOCIAL SEM FINS LUCRATIVOS**

4 ARTIGO 150, VI, ALÍNEA "c" E § 4.º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL³⁴¹

4.1 IMPOSTOS SOBRE PATRIMÔNIO, RENDA E SERVIÇOS

As regras de imunidade dirigidas às instituições de educação e assistência social estão assentadas em valores, têm estreita relação com os direitos fundamentais e densificam princípios constitucionais.

O objetivo dessas regras é desonerar da cobrança de impostos as entidades que auxiliam o Estado na consecução de ações que, originariamente, seriam de sua responsabilidade, com vistas a tutelar os direitos sociais. É como pontificam Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto:

Já no que concerne às instituições de educação e de assistência social, transparece clara a preocupação subjetiva do constituinte. Em outras palavras, erigiu-se a imunidade tendo em vista um sujeito que é chamado ao mundo do direito com a precípua vocação de exercer determinadas atribuições realizadoras de valores constitucionalmente prestigiados. Essa a 'ratio' da imunidade que estamos considerando.³⁴²

Diante desses valores que informam as imunidades, e dos demais princípios constitucionais que se relacionam com as regras de imunidade às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, cumpre a seguir realizar a interpretação do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal.

³⁴¹ Mesmo reconhecendo a existência de semelhanças entre a regra de imunidade a impostos, dirigida às instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos, de um lado, e a disposta no artigo 195, § 7.º da Constituição Federal ("São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei"), que confere imunidade a contribuições, às entidades beneficentes de assistência social, optamos não examinar esse instituto no presente trabalho. A uma, porque o objeto da presente dissertação é a imunidade a impostos, dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea c da Constituição Federal, e sua relação com as OSCIP. A duas, porque a imunidade das contribuições tratada no artigo 195, § 7.º - CF tem especialidades que mereceriam exame aprofundado e extenso o qual, no nosso entender, transbordaria os limites do presente trabalho.

³⁴² BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.34.

Referido dispositivo constitucional estabelece ser vedada a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou os serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos.

Como primeira nota, lembremos que os métodos a serem aplicados na interpretação das regras de imunidade são o teleológico e o sistemático, preponderantemente. Nessa esteira, merece destaque a decisão do Supremo Tribunal Federal, da lavra do Ministro Sepúlveda Pertence, que se posicionou favoravelmente à interpretação teleológica das regras de imunidade:

Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão – conforme ao do precedente anterior à Constituição – é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização de valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.³⁴³

Feita essa introdução, vamos examinar o trecho do artigo 150, VI, alínea "c" da Constituição Federal, que aparece por primeiro nesse dispositivo constitucional: "vedada a instituição de impostos sobre patrimônio, renda ou os serviços". Referida expressão, também está se referindo às imunidades dirigidas às entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos.

Num primeiro momento, importa destacar que a pretensa mitigação da regra de imunidade, a ponto de excluir alguns impostos do rol daqueles a serem atingidos pela exoneração, é discriminação não autorizada pela melhor interpretação da regra de imunidade.

Cogitar, por exemplo, a incidência do IPI sobre a importação de equipamento médico a ser utilizado na consecução dos objetivos da entidade imune, realizada por entidade de assistência social sem fins lucrativos, é impor discriminação não pretendida pela regra de imunidade.

Se os recursos financeiros decorrentes da venda dos produtos são empregados para a consecução das atividades da entidade, o objetivo almejado pelo constituinte

³⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 237.718-SP**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 fev. 2012.

é atingido. Está, nesse particular, se auxiliando o Estado na realização das atividades de interesse público. Afinal, a entidade desonera o Estado da consecução de ações que este deveria prestar.

Mas há outro argumento.

A classificação referida na regra de imunidade, dos impostos sobre "o patrimônio, a renda e os serviços", foi empregada pelo Código Tributário Nacional. Se a tomarmos como base, poderíamos concluir que os impostos supostamente atingidos pelo manto imunizante seriam os seguintes: Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Imposto sobre a Transmissão de *Causa Mortis* e Doação de quaisquer bens e direitos, o Imposto sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, o Imposto sobre Veículos Automotores, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e o Imposto sobre Serviços³⁴⁴.

O Imposto de Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e o Imposto sobre Operações Financeiras, não seriam alcançados pela regra de imunidade³⁴⁵. Porém, não nos parece que seja assim.

Primeiramente, porque à luz da interpretação constitucional atribuída ao vocábulo patrimônio, podemos constatar que, na tributação do patrimônio em seu sentido dinâmico, o legislador se preocupa em verificar se houve ingressos, circulação, transferência e cessão de elementos patrimoniais. Nessa hipótese, tem relevância "a mutação de elementos pertencentes ao patrimônio ou, mesmo, a mutação do patrimônio em sua inteireza". O ICMS, o IPI e o IOF estariam compreendidos entre essas modalidades de impostos sobre o patrimônio.³⁴⁶

Além disso, como ensina Humberto Ávila³⁴⁷, o relevante é identificar se o imposto em questão, efetivamente, onera o patrimônio da entidade imune. Se assim ocorrer, o imposto deverá ser atingido pela regra de imunidade. Seguimos, pois, a lição de Aliomar Baleeiro, para quem:

³⁴⁴ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.147.

³⁴⁵ *Id.*

³⁴⁶ MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza...**, p.96.

³⁴⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004. p.217-218.

A imunidade, para alcançar os efeitos de preservação, proteção e estímulo, inspiradores do constituinte, pelo fato de serem os fins das instituições beneficiadas também atribuições, interesses e deveres do Estado, deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza.³⁴⁸

O Supremo Tribunal Federal há muito vem acompanhando esse entendimento, sob o fundamento de que não é possível formular argumentação, no intento de adotar os "critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles"³⁴⁹.

Outra questão a merecer enfrentamento diz respeito à dúvida quanto à possibilidade de essa imunidade atingir os impostos indiretos, nas circunstâncias em que a entidade figure como contribuinte de fato.

Bernardo Ribeiro de Moraes sustenta que a relação do contribuinte de fato com o imposto é econômica e não jurídica. Assim, mesmo que imune, o consumidor final não pode postular o ressarcimento.

³⁴⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p.313. No mesmo sentido, Hugo de Brito Machado: "Sendo vedada a criação de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, está vedada a exigência de todo e qualquer impostos, porque todo imposto incide sobre o patrimônio, sobre a renda, que é expressão dinâmica deste, ou sobre serviços, cuja prestação constitui o objeto essencial daquelas instituições. Dizer-se que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda, ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto a final pesa sobre o patrimônio, ou sobre sua expressão dinâmica, a renda. Por isto mesmo, a rigor, a referência a serviços chega a ser supérflua, funcionando apenas como explicitação da garantia constitucional de proteção da instituição contra o poder de tributar". (MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v.2. p.69).

³⁴⁹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 203.755/Es, rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 08/11/1996; Recurso Extraordinário n.º 193.969/SP, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 06/12/1996; Embargos de divergência nos Decl. no Recurso Extraordinário n.º 186.175 ED-EDv. Rel.^a Ministra Ellen Gracie, DJ 17/11/2006; Ag. Reg. Recurso Extraordinário, n.º 225.671/SP, rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 23/10/1998; AgRg no Recurso Extraordinário n.º 237.497/SP. rel. Ministro Nelson Jobim, DJ18/10/2002; Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n.º 776205 AgR/SP. Rel. Ministro. Dias Toffoni, DJ 10/11/2011; Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n.º 785459 AgR/RS. Rel. Ministro. Celso de Mello, DJ 19/12/2011. (Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 fev. 2012).

Em verdade, o contribuinte legalmente obrigado ao pagamento do tributo é o contribuinte *de jure* (definido na lei tributária). Esse deve ter juridicamente direito à restituição do tributo nos casos de pagamento indevido. O fato desse contribuinte ter recuperado o respectivo valor, acrescendo-o ao preço, é fato econômico e não jurídico (mesmo o tributo indireto é repassado, às vezes, ao preço).³⁵⁰

A posição suscita controvérsias. Seguindo exemplo de Leandro Marins de Souza, existem situações muito distintas entre as modalidades de repasse do custo tributário ao consumidor final. A inclusão do custo do IPTU do imóvel onde funciona um escritório de advocacia, por exemplo, no preço do serviço jurídico, é bastante diferente da repercussão do ICMS ou do IPI destacado na nota fiscal do produto adquirido. Não parece existir dúvida quanto ao fato de que, do ponto de vista econômico, a repercussão existe nos dois casos.³⁵¹

Porém, nessa última hipótese, existe a repercussão jurídica, pois tais impostos (ICMS e IPI) são não-cumulativos. Isso bem se verifica por meio do exame do artigo 166 do Código Tributário Nacional.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

O preceito dispõe que a pretensa restituição do indébito, impõe ao contribuinte de direito que obtenha junto ao contribuinte de fato (adquirente da mercadoria) autorização para postular o ressarcimento.

Por meio desse preceito legal, por via indireta, passou-se a reconhecer que o contribuinte de fato é quem, efetivamente, assume o ônus pelo tributo. Havendo lei dispondo expressamente sobre essa questão, não se estaria apenas diante de uma repercussão financeira, mas também jurídica.

³⁵⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v.2. p.489.

³⁵¹ SOUZA, Leandro Marins de. Imunidade tributária a impostos e contribuintes de fato: análise do entendimento jurisprudencial sobre aplicação da imunidade tributária a que fazem jus as entidades do terceiro setor quando na condição de contribuintes de fato. Comentários ao Recurso Especial n.º 932.647/MG, 2.ª Turma, do Superior Tribunal de Justiça, p.159 – Revista de Direito do Terceiro Setor – RDTs, Belo Horizonte, ano 5, n. 9, p. 155-177, jan./jun. 2011.

Essa questão provocou a propositura de medidas judiciais pelos contribuintes de fato imunes, os quais passaram a postular o ressarcimento dos impostos indiretos então agregados nos produtos adquiridos. Mas em 1976 o Supremo Tribunal Federal editou a súmula n.º 591, entendendo que a repercussão do custo do tributo ao consumidor final seria financeira e não jurídica, o que não autorizava a restituição do indébito.

Contudo, a partir da década de 1990, novos elementos passaram a compor esse cenário, pois em julgamento proferido no Recurso Extraordinário n.º 203.755/ES, o Supremo Tribunal Federal decidiu questão similar da seguinte forma:

A questão a saber é se a imunidade em apreço – idêntica, aliás, à imunidade recíproca dos entes públicos, C.F., art. 150, VI, 'a' – abrangeria todos os impostos, ou seria restrita àqueles que, no CTN, são classificados como impostos sobre o patrimônio e a renda – CTN, Título III, Capítulo III – Impostos sobre o patrimônio e a renda: art. 29 – ITR, art. 32, IPTU, art. 35, Imposto s/a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, art. 43, Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, e o Imposto Sobre Serviços: CTN, arts. 68 a 73. Como o ICMS, tal qual o IPI e o IOF, são classificados, no CTN, como impostos sobre a produção e a circulação (CTN, Título III, Capítulo IV, arts. 46 e segs.), costuma-se afirmar que não estão eles abrangidos pela imunidade do art. 150, VI, 'c', da Constituição. A objeção, entretanto, não é procedente. É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isso ocorrer, a imunidade tributária tem aplicação às inteiras.³⁵²

Passou o Supremo Tribunal Federal, então, a reconhecer que, se o imposto indireto onera o patrimônio da entidade imune que adquire o produto que lhe foi agregado, esta teria o direito de postular o reconhecimento da imunidade.

Contudo, o mais recente pronunciamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal foi contrário à tese acima. Nos Embargos de Divergência do Recurso Especial n.º 210.251-2, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade tributária do ICMS que incidiu sobre a venda de pães então comercializados pela entidade. No caso, a entidade era a vendedora do produto, ou seja, o contribuinte de direito e não de fato.

³⁵² Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 203.755/ES, rel. Ministro Carlos Velloso, DJ 08/11/1996; Recurso Extraordinário n.º 281.433/SP, rel. Ministro Moreira Alves, DJ 14/12/2001. No mesmo sentido: Recurso Extraordinário n.º 164.162/SP, rel. Ministro Ilmar Galvão, DJ 13/09/1996. (Disponíveis em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 fev. 2012).

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça não vem reconhecendo a legitimidade da entidade imune, adquirente de produtos e mercadorias, que postule a restituição dos valores pagos a título de imposto³⁵³, seguindo no mesmo sentido o entendimento dos tribunais³⁵⁴, salvo raras exceções.

Mesmo em face dessa posição dos tribunais, a verdade é que, por uma questão de justiça fiscal, as entidades não poderiam suportar esse ônus. Não é por outro motivo que, no âmbito dos Estados, foi instituído o convênio 26/2003³⁵⁵, que estabeleceu isenções aos fornecedores de mercadorias e produtos aos Estados.

Devemos sopesar, ainda, que o artigo 166 do Código Tributário Nacional consigna o entendimento de que o ônus tributário do imposto indireto recai sobre o contribuinte de fato, ou seja, sobre o comprador da mercadoria. Nessa medida, ainda que este não figure como parte na relação jurídica tributária, o ônus suportado pela entidade imune, em casos que tais, não parece ser condizente com sua condição de imune.

4.2 INSTITUIÇÕES

No processo de interpretação de uma regra jurídica é dever do intérprete examinar com acuidade o significado de cada palavra que compõe o enunciado prescritivo. Na tentativa de compreender os institutos do direito privado, o intérprete tem o auxílio do artigo 110 do Código Tributário Nacional, que orienta a não modificação do significado já consagrada no direito privado.³⁵⁶

³⁵³ Superior Tribunal de Justiça. REsp 903394/AL. Primeira Turma. Julg. 24/06/2009. Pub. DJ 26/04/2010. Rel. Ministro Luiz Fux.

³⁵⁴ Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. APL-RN N.º 70024484701. Rel. Des. Jorge Maraschin dos Santos, DOERS 28/05/2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

³⁵⁵ Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder isenção de ICMS nas operações ou prestações internas destinadas a órgãos da Administração Pública Estadual Direta e suas Fundações e Autarquias.

³⁵⁶ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Como apontamos anteriormente, as disposições tratadas no Código Tributário Nacional (art. 108 a 111 do Código Tributário Nacional) determinam regras ao estabelecimento do processo interpretativo. Contudo, tais regras devem servir, apenas, como orientação.³⁵⁷

É nesse contexto que cogitamos investigar a acepção do vocábulo "instituições" no direito privado, como propõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Como lembra Sacha Calmon Navarro Coêlho, existem as "instituições" de Direito Civil, de Caio Mário e o "pátrio poder", como "instituição" desse ramo do direito.³⁵⁸

Gustavo Saad Diniz define a instituição como a primeira fase da constituição de uma fundação, em que uma pessoa promove a dotação de um conjunto de bens e o direciona a uma finalidade determinada.³⁵⁹

Numa primeira investigação desse instituto, como visto, é difícil identificar seu verdadeiro alcance. A polissemia de seu significado impõe um esforço maior ao intérprete.

Seguindo a lição de Odim Ferreira Brandão, não podemos ignorar a existência dos vários preceitos que fazem alusão a esse vocábulo na Constituição Federal de 1988, no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nas 68 (sessenta e oito) emendas constitucionais e nas 6 (seis) emendas constitucionais de revisão.

A propósito, no objetivo de infirmar as conclusões do trabalho de Leopoldo Braga, realizado à época em que vigorava a Constituição de 1946, no qual se defendia que o vocábulo instituição deveria compreender as entidades com fim público, sem objetivo de lucro, que prestassem serviços gratuitos, e, ainda, fosse

³⁵⁷ "Mesmo que a observância das regras de interpretação contidas na Lei de Introdução ao Código Civil e no Código Tributário Nacional não seja obrigatória, a verdade é que estas não podem ser ignoradas para a obtenção do real significado. Utilize-se, então, a sugestão de Borges e Torres, para que sejam consideradas escritas em obras doutrinárias, as quais servirão de orientação, sem força coercitiva" (item 3.12.3).

³⁵⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p.310.

³⁵⁹ DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**, p.216.

ofertado à universalidade³⁶⁰, Odim Ferreira Brandão aponta que a expressão tinha vários significados, destituída de um sentido técnico.³⁶¹

Confirmamos a lição de Odim Ferreira Brandão, no sentido de que o substantivo no plural "instituições" é mencionado 32 (trinta e duas) vezes³⁶². Entre as expressões que o empregam, podemos destacar as seguintes: instituições democráticas (art. 23, I³⁶³), instituições financeiras (art. 48, XIII³⁶⁴ - CF e art. 47, *caput* e § 5.º - ADCT³⁶⁵), instituições nacionais (art. 142, *caput*³⁶⁶), instituições privadas com fins lucrativos (art. 199, § 2.º³⁶⁷), instituições públicas de ensino (art. 206, III³⁶⁸), instituições oficiais ou privadas (art. 226, § 7.º³⁶⁹), instituições educacionais oficiais criadas por

³⁶⁰ FERREIRA, Odim Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. p.47

³⁶¹ Brandão, com vistas a refutar a tese de Leopoldo Braga consigna que não foi por ele demonstrada a aplicação do conceito técnico-jurídico de instituição trazido do estrangeiro, na Constituição de 1946. Também não se há de aceitar o argumento de que a Constituição, necessariamente, acoberta termos técnicos. Essa doutrina vem do direito americano.

³⁶² Ao tratar da imunidade tributária disposta na Constituição Federal de 1988, Odim Brandão Ferreira, após detida análise do tema, indica que a expressão *instituição* é também referida, coincidentemente 32 (trinta e duas) vezes na Constituição, compreendendo os seguintes significados (a) órgão estatal, (b) compilado de regras que compõem a estrutura do Estado, e (d) pessoa jurídica de forma geral. (FERREIRA, Odim Brandão. *Op. cit.*, p.105-113).

³⁶³ Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] III - proteger os documentos, as obras e outros bens de valor histórico, artístico e cultural, os monumentos, as paisagens naturais notáveis e os sítios arqueológicos.

³⁶⁴ Também é utilizada a denominação instituições financeiras nos seguintes preceitos: art. 163, V e VII, art. 164, § 3.º, art. 192, I, III, IV, V e VIII e § 2.º.

³⁶⁵ Essa denominação também é referida nos arts. 52, I e II e 85, § 3.º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

³⁶⁶ Art. 142. As Forças Armadas, constituídas pela Marinha, pelo Exército e pela Aeronáutica, são instituições nacionais permanentes e regulares, organizadas com base na hierarquia e na disciplina, sob a autoridade suprema do Presidente da República, e destinam-se à defesa da Pátria à garantia dos poderes constitucionais e, por iniciativa de qualquer destes, da lei e da ordem.

³⁶⁷ Art. 199, § 2.º É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.

³⁶⁸ Art. 206. O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: [...] III - pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino;

³⁶⁹ Art. 226, § 7.º Fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana e da paternidade responsável, o planejamento familiar é livre decisão do casal, competindo ao Estado propiciar recursos educacionais e científicos para o exercício desse direito, vedada qualquer forma coercitiva por parte de instituições oficiais ou privadas.

lei estadual ou municipal (art. 242, *caput*³⁷⁰) e ainda, instituição e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados (art. 243, parágrafo único³⁷¹).

No Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é possível identificar as instituições financeiras (arts. 47, *caput* e § 5.º, 52, I e II e 85, § 3.º), as instituições públicas e privadas (art. 63), e as instituições representativas da comunidade (art. 64).

O mesmo se diga em relação à palavra instituição mencionada 15 (quinze) vezes, no singular. A Constituição Federal, entre outras, cita a instituição do júri (art. 5.º, inciso XXXVIII), a instituição de previdência social (art. 109, § 3.º), a instituição Ministério Público (art. 127), a instituição Advocacia-Geral da União, a instituição Defensoria Pública (art. 134) e a instituição financeira (art. 164, § 1.º, 165, § 9.º, inciso II e ADCT, art. 34).

Como se vê, ao mesmo tempo em que o constituinte fala em instituição de educação e assistência social, também se refere à instituição Ministério Público, às instituições nacionais, democráticas e à instituição financeira, entre outras expressões menos marcantes³⁷².

Por outro lado, são inúmeros os preceitos constitucionais em que a palavra instituição está acompanhada do adjetivo no plural, financeiras, querendo significar entidades bancárias. Também por esse motivo, não nos parece possível a identificação precisa do substantivo "instituições".

Ainda no objetivo de compreender o significado da palavra, o intérprete deve visualizar, também, a dimensão de seus vínculos com as demais palavras e expressões que compõem a norma jurídica examinada. A esse respeito, a parte do enunciado que nos interessa nesta análise é a constante no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal:

³⁷⁰ Art. 242. O princípio do art. 206, IV, não se aplica às instituições educacionais oficiais criadas por lei estadual ou municipal e existentes na data da promulgação desta Constituição, que não sejam total ou preponderantemente mantidas com recursos públicos.

³⁷¹ Art. 243, Parágrafo único. Todo e qualquer bem de valor econômico apreendido em decorrência do tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins será confiscado e reverterá em benefício de instituições e pessoal especializados no tratamento e recuperação de viciados e no aparelhamento e custeio de atividades de fiscalização, controle prevenção e repressão do crime de tráfico dessas substâncias.

³⁷² A referência consignada na Constituição Federal, que alude à palavra instituição, como decorrente do verbo instituir, que signifique criar ou estabelecer, não foi computada na contagem acima.

[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: [...] c) patrimônio, renda ou serviços [...] das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; [...] § 4.º As vedações expressas no inciso VI, alíneas b e c, compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas.

O vocábulo "instituição", no preceito acima, está acompanhado da expressão "sem fins lucrativos". Em outras palavras, o constituinte considerou necessário qualificar o vocábulo "instituição" com o termo "sem fins lucrativos". Diante dessa necessidade identificada pelo constituinte, não parece crível sustentar que a palavra "instituição", isolada, possa ser empregada para significar uma entidade sem fins lucrativos.

É aconselhável, ainda, seu cotejo com a palavra "entidade", citada no § 4.º do mesmo dispositivo constitucional, empregada pelo constituinte para se referir às fundações, partidos, sindicatos e às denominadas "instituições" de educação e assistência social, enumeradas no artigo 150, VI, "c", da Constituição Federal.

O teor do § 4.º não indica qualquer preocupação do constituinte em diferenciar as instituições de educação e de assistência social, das demais estabelecidas no art. 150, VI, "c", da Constituição Federal³⁷³.

Não nos parece, portanto, que a expressão "instituição" esteja sendo empregada num suposto sentido técnico-jurídico. Seguimos, assim, o entendimento de Odim Brandão Ferreira, para quem "instituição pode ser qualquer uma. O resto é, data *venia*, mistificação, à base de doutrina estrangeira, em absoluta desconexão com a realidade normativa brasileira"³⁷⁴.

Esse também é o pensamento de Denise Lucena Rodrigues, para quem "essa restrição ao conceito de instituição não tem relevância dentro do princípio exposto na Constituição. E, ainda, por se tratar de um tema extremamente generalizado e sem nenhum rigor técnico"³⁷⁵.

³⁷³ SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.159.

³⁷⁴ FERREIRA, Odim Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada...**, p.63.

³⁷⁵ RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**, p.61.

Assim, diante do acima demonstrado, parece-nos que a expressão "instituições", tratada no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal de 1988, compreende uma entidade minimamente organizada.

De fato, só depois de se unir com os complementos, de educação e de assistência social, e com a expressão "sem fins lucrativos", que é possível identificar um significado. O termo "instituição", portanto, tem o significado de "entidade". É, pois, imprescindível que a palavra venha acompanhada de seus complementos, dispostos na regra de imunidade, para que se conclua se tratar uma organização voltada ao interesse público, que auxilia o Estado na consecução de seus fins. Compartilhamos, portanto, do entendimento de Barros Carvalho:

Essa tarefa não é das mais fáceis, posto que, na Constituição Federal, o vocábulo 'instituição' foi empregado diversas vezes, em acepções variadas. Seu uso indiscriminado leva-nos a concluir que a palavra em exame não foi empregada em seu sentido técnico-jurídico, como se observa no próprio art. 150, em que na alínea c do inciso VI foi utilizado o termo 'instituições', enquanto no § 4.º tem-se o uso do vocábulo 'entidades' para fazer referência àquelas mesmas pessoas.

[...].

Infere-se daí que a palavra 'instituição' foi empregada em seu sentido corrente, abrangendo toda pessoa jurídica, sem distinção, motivo pelo qual a referida imunidade (da educação) abrangerá também qualquer entidade que, sem finalidade lucrativa, venha a auxiliar o Estado a cumprir sua missão na área educacional.³⁷⁶

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a respeito:

O conceito de instituição, referido pela Constituição Federal, não tem um sentido subjetivo, pois a Carta Magna tratou de evitar as interpretações pessoais, substituindo-as pelo critério legal, estereotipado através do artigo 14 e seus incisos da Lei n. 5.172/66, vale dizer, do CTN.³⁷⁷

Assim, o que identifica a expressão "instituições de educação e assistência social" é o complemento "sem fins lucrativos", que vem regulamentado no artigo 14 do Código Tributário Nacional, como será deduzido no capítulo 11.

³⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p.17.

³⁷⁷ RTJ 57/277 *apud* MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.38, p.122, nov. 1998.

Leopoldo Braga, à época que era Procurador-Geral do Estado do Rio de Janeiro, escreveu trabalho exaustivo sobre o termo instituição, sustentando que referida expressão teria sentido técnico-jurídico.³⁷⁸

Na época da elaboração desse trabalho, o Supremo Tribunal Federal, por meio de suas decisões, passou a alargar o conceito de instituição, para incluir entre os beneficiários da imunidade entidades que, até então, não eram assim consideradas.

O marco desse novo entendimento da Corte Suprema foi o Recurso Extraordinário n.º 70834-RS, interposto pela fundação de previdência dos funcionários da extinta VARIG, denominada Fundação Rubem Berta. Na oportunidade, foi reconhecida a imunidade em favor da entidade, passando a ser relativizada a generalidade, até então vista como indispensável ao reconhecimento do benefício.

Na conclusão de sua obra, Leopoldo Braga destaca que, para os fins da imunidade das instituições de educação e assistência social tratada na Constituição de 1946, a instituição a ser beneficiada pela exoneração: a) deveria ser inspirada por índole altruísta com vistas a atender ao bem comum; b) seus serviços deveriam ser gratuitos, sem fins lucrativos e, ainda, destituídos de qualquer intento egoístico; por fim, c) deveria atender ao caráter da generalidade e universalidade, sem a imposição de qualquer discriminação entre seus utentes.³⁷⁹

É preciso considerar, todavia, que o trabalho de Leopoldo Braga foi produzido durante a vigência da Constituição de 1946. O comando constitucional que estabelecia a imunidade das instituições de educação e de assistência social, não remetia à lei (art. 31, V, alínea "b"), nem definia, expressamente, que a instituição não deveria ter finalidade lucrativa.

O Estado brasileiro também não tinha passado pela crise fiscal que ensejou a reforma administrativa ocorrida no início da década de 1990, a qual gerou substanciais modificações na gestão da coisa pública, desencadeando o crescimento sem precedentes da participação dos cidadãos na realização de ações de interesse público, substitutivas às originalmente realizadas pelo Estado.

³⁷⁸ BRAGA Leopoldo. **Do conceito jurídico de "instituições de educação ou de assistência social"**. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

³⁷⁹ FERREIRA, Odím Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada...**, p.47.

Considerando que as disposições constitucionais decorrem de ordenamentos e sistemas constitucionais distintos, e, ainda, que o cenário fático é diferente, parece não existir paralelismo que justifique a interpretação restritivista outrora defendida por Leopoldo Braga.

Afinal, a compreensão dos signos que compõem o enunciado e seu processo de interpretação, como já destacado, devem se submeter, também, a uma interpretação sistemática e teleológica que, a nosso entender, derruba a pretensa interpretação restritiva a ser atribuída ao conceito instituição. Bem por isso, parece-nos pertinente a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Ao contrário, a vida democrática exige, supõe, respeita e até deseja o pluralismo e a liberdade. É preciso que, em escala micro, os cidadãos se reúnam e discutam seus problemas, procurando fórmulas capazes e viáveis de resolvê-los, enriquecendo a convivência e acrescentando à sociedade novas instituições. O governo deve fazer o mínimo, não dificultando os movimentos espontâneos da comunidade, evitando tanto a legislação complexa quanto as burocracias inúteis ou as tributações sem sentido. A imunidade, pois, vem a calhar. E, por isso, o conceito de instituição dos restritivistas deve ser posto de lado, sem a menor deferência. É bizantino, árido, insensível aos reclamos das sociedades modernas, complexas e pluralistas. Está em descompasso com o vir-a-ser histórico, cujo dinamismo procuram dificultar em nome de miúdos interesses fiscais.³⁸⁰

Assim é que a referência ao termo "instituições" tem o significado, apenas, de indicar a existência de uma organização.

4.3 EDUCAÇÃO

A República Federativa do Brasil conferiu à educação o *status* de direito fundamental. Afinal, é por meio da educação que o cidadão obtém sua qualificação para o trabalho, sua capacidade crítica para escolher seus representantes, tomar suas decisões e entender sua condição de cidadão, a fim de lhe permitir o pleno exercício de seus direitos e deveres.

³⁸⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p.309.

A educação forma o cidadão e é determinante na realização dos objetivos fundamentais da República, estatuidos no artigo 3.º da Constituição.³⁸¹ Portanto, o direito à educação recebe, na Constituição Federal de 1988, um regramento bastante peculiar, assentado na imprescindível necessidade de seu exercício, para que os fins estatais sejam realizados.

Assim, depois de estabelecer que a educação é "direito de todos e dever do Estado e da família", o constituinte, no artigo 205, dispõe que o objetivo da educação é viabilizar "o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho"³⁸².

Disso é possível depreender que o intérprete, sem ignorar o conceito da palavra educação, deve também considerar que o vocábulo está relacionado a um objetivo bem determinado, que é o de fomentar "o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho".

Desse modo, a educação não se restringe, apenas, ao ensino. Qualquer processo formativo dirigido à pessoa, com o objetivo de lhe garantir o desenvolvimento pessoal, sua cidadania ou sua qualificação para o trabalho deve ser visto como educação.

A respeito do tema, Celso Ribeiro Bastos ensina: "A educação consiste num processo de desenvolvimento do indivíduo que implica a boa formação moral, física, espiritual e intelectual, visando ao seu crescimento integral para um melhor exercício da cidadania e aptidão para o trabalho"³⁸³.

O constituinte quis contemplar no conceito de educação todas as ações que envolvem o processo de formação para o crescimento pessoal, profissional e também para o exercício da cidadania, aí incluídos, logicamente, os cursos profissionalizantes realizados, as atividades de pesquisa tecnológica e científica, bem como a realizações de atividades culturais.

³⁸¹ Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

³⁸² 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.

³⁸³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p.497.

Aliás, é sem dúvida que esse objetivo está em harmonia com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como explicitado acima, nos termos do artigo 3.º da Constituição Federal.

Identificado o objetivo que deve atribuir-se à palavra educação, é importante examinar o conteúdo dos demais dispositivos constitucionais que firmam relações com esse direito à educação, tratado no artigo 205 da Constituição Federal.

Para tanto, merece destaque o artigo 6.º da Constituição Federal, que inclui o direito à educação entre os direitos sociais, e o artigo 1.º, que dispõe que os fundamentos da República Federativa do Brasil são: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.³⁸⁴

É sem dúvida, também, que esse significado de educação deve ser compreendido à luz do artigo 208, inciso V da Constituição Federal, ao estatuir que: "O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: [...] V - acesso aos níveis mais elevados do ensino da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um".

Da mesma maneira, o artigo 210 da Constituição Federal, ao tratar do ensino fundamental, indica a proteção que deve ser dada à formação básica e aos valores culturais e artísticos, nacionais e regionais.

O art. 214, ao fazer referência à lei que deverá estabelecer o plano nacional de educação, estatui que no intento de "articular o sistema nacional de educação em regime de colaboração e definir diretrizes, objetivos, metas e estratégias de implementação [...]", deve ser proposta a realização de "ações integradas dos poderes públicos das diferentes esferas federativas que conduzam a: [...] IV - formação para o trabalho; V - promoção humanística, científica e tecnológica do país".

Assim, a cultura, a formação para o trabalho e a promoção da pesquisa científica e tecnológica são valores e objetivos que estão contemplados no conceito de educação.

³⁸⁴ Art. 1.º A República Federativa do Brasil, formulada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania, III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho; V - o pluralismo político. Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Alberto de Lima Vieira, seguindo esse entendimento, sustenta que a definição de educação, estatuída no art. 205 da Constituição Federal, está relacionado com o art. 1.º, inciso IV, que consagra "o princípio fundamental valor social da livre iniciativa e com o texto do inciso V do art. 208 que garante aos cidadãos brasileiros o acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e de criação artística.

Em nosso ponto de vista, portanto, a compreensão da Ministra Eliana Calmon a respeito do tema é exata:

Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF). 4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais. 5. Entidade que, gozando da imunidade há mais de quarenta anos, não está obrigada a recadastrar-se, ano a ano, para fazer jus ao benefício constitucional. 6. Recurso ordinário improvido.³⁸⁵

Roque Antonio Carrazza, vislumbrando um conceito *lato* de educação, ensina:

Vai daí que, além das atividades acadêmicas propriamente ditas, a educação compreende a pesquisa, a realização de perícias, a órgãos ou instituições públicas ou privadas, a análise de áreas de risco, para fins de acionamento da defesa civil, a certificação da higidez, para fins de exportação, de produtos fabricados por micro e pequenas empresas, e outras atividades correlatas. É o que fazem as instituições que, sem fins lucrativos, realizam os programas de ação previsto nos acima citados dispositivos constitucionais, sem prejuízo de fomentarem a ciência e a tecnologia.³⁸⁶

Especialmente em relação à cultura, de acordo com as disposições constitucionais acima, que a inclui no conceito de educação, destacamos a posição de José Afonso da Silva, para quem a cultura representa o

sentido abrangente da formação educacional do povo, expressão criadora da pessoa e das projeções do espírito humano materializadas em suportes expressivos, portadores de referências à identidade, à ação, à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira, que se exprimem por vários de seus artigos (5.º, IX, 23, III a V, 24, VII a IX, 30, IX, e 205 a 217),

³⁸⁵ Supremo Tribunal de Justiça. RO n.º 31, Rel.ª Ministra Eliana Calmon Alves, DJU 02/08/2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jan.2012.

³⁸⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.775.

formando aquilo que se denomina *ordem constitucional da cultura*, ou *constituição cultural*, constituída pelo conjunto de normas que contêm referências culturais e disposições consubstanciadoras dos direitos sociais relativos à educação e à cultura.³⁸⁷

Ricardo Lobo Torres, então, inclui entre as entidades de educação sem fins lucrativos, as culturais, como o museu, a biblioteca e os teatros, que não promovam, necessariamente, a instrução.³⁸⁸ O professor da UFRJ segue a clássica lição de Baleeiro, abaixo³⁸⁹:

Instituição de educação não significa apenas a de carácter estritamente didático, mas toda aquela que aproveita à educação e à cultura em geral, como o laboratório, centro de pesquisas, o museu, o *atelier* de pintura ou escultura, o ginásio de desportos, academias de letras, artes e ciências, sem intuídos lucrativos, ainda que, para sua manutenção, ceda onerosamente direitos autorais, patentes de invenção e descobertas etc.³⁹⁰

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a constitucionalidade da Lei do Estado de São Paulo, que determinou a venda de meia-entrada aos estudantes do ensino básico, fundamental e superior, entendeu que os programas culturais exibidos nas casas de espetáculo, de teatro, espaços circenses e salas cinematográficas, contribuem na formação complementar dos estudantes. A conclusão do STF, portanto, mostra o alcance do termo educação.³⁹¹

³⁸⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**, p.311.

³⁸⁸ "Abrange também as instituições *culturais*, que não se proponham precipuamente a fornecer instrução, como sejam os museus, as bibliotecas, os teatros, etc. O conceito de educação corresponde à idéia de *Bildung*, de formação integral da personalidade, que deve ser amparada pelo Estado Cultural" (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação...**, p.270).

³⁸⁹ No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho: "E, quanto às atividades a serem exercidas pela pessoa jurídica que se pretenda de cunho educacional, sigo a lição precisa de Aliomar Baleeiro [...]. A atividade educacional não se restringiu ao ensino na modalidade tradicional, abrangendo, também, tudo o que possa contribuir para o desenvolvimento intelectual ou cultural da comunidade". (CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades...*, p.16).

³⁹⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p.137

³⁹¹ No mesmo sentido o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul julgou: A imunidade constitucional conferida a instituições de educação, não se limita à educação escolar, mas ao processo de conhecimento em sentido lato. Na área da tecnologia da informação e comunicação, extremamente dinâmica e competitiva, não se pode ficar atrelado a ortodoxias do conhecimento, responsáveis, aqui, pelo atraso, indesejável a qualquer Estado que pretenda evitar aos seus cidadãos um quadro de indigência científica. Sendo a entidade composta exclusivamente pelo Poder Público e

Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3.º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário. 5. O direito ao acesso à cultura, ao esporte e ao lazer, são meios de complementar a formação dos estudantes. 6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.³⁹²

O alcance do conceito de educação posto na Constituição deixa claro que se pretendeu proteger, não apenas as entidades de ensino, mas também aquelas que promovam ações culturais, desenvolvimento de pesquisas científicas e tecnológicas, bem como os cursos de aprimoramento profissional.

Maria Nazaré Lins Barbosa³⁹³ inclui entre as entidades de educação imunes a impostos, as que realizam a promoção do meio ambiente e auxiliam o Estado na realização da educação ambiental. Segundo a autora, a educação não teria o sentido de promover cursos nessa área, mas, sobretudo, conscientizar a sociedade à saudável preservação do meio ambiente, nos termos do artigo 225, inciso VI da Constituição.³⁹⁴

Como expusemos, o artigo 3.º da Lei n.º 9.790/99 enumera as finalidades que as OSCIP podem ter. Seu inciso II trata das atividades de "promoção da cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico". Como as ações de educação compreendem as culturais, consideramos que as atividades referidas nesse inciso estão protegidas pela regra imunizante.

Em relação aos "estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos", como referido no inciso XII, do mesmo artigo 3.º, consideramos que tais

dele auferindo, em termos práticos, seus recursos, está enquadrada na imunidade do art. 150, IV, c, CF/88, a par de preencher demais requisitos do art. 14, I, CTN" (TJRS. Rel. Armínio José Abreu Lima da Rosa, Apelação Cível n.º 70035406388. Diário de Justiça de 10/05/2010).

³⁹² Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1950, rel. Ministro Eros Grau, DJ 14/11/2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

³⁹³ BARBOSA, Maria Nazaré Lins. As 'instituições de educação' e a imunidade a impostos. In: SZAZI, Eduardo (Org.). **Terceiro setor: temas polêmicos 1**. São Paulo: Peirópolis, 2004. p.116

³⁹⁴ Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. [...] VI - promover a educação ambiental em todos os níveis de ensino e a conscientização pública para a preservação do meio ambiente.

atividades contribuem para o desenvolvimento da cidadania e qualificação para o trabalho, o que também lhe dá a feição de entidade de educação, merecedora do manto imunizante.

O inciso VI diz respeito às entidades que tenham como finalidade a "defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável". Parece-nos, de acordo com a lição de Barbosa, que nos casos em que tais atividades compreenderem atividades de conscientização e educação ambiental, estas podem fruir da imunidade.

Questão sempre ventilada a respeito desse tema é a insistência de alguns, inspirados pelo espírito arrecadatário ainda muito presente em nosso país, de impor uma compreensão estreita do vocábulo educação.

A posição oficial do fisco federal a respeito desse tema está explicitada nos artigos 1.º e 2.º da Instrução Normativa n.º 113³⁹⁵, de 21 de setembro de 1998, da Secretaria da Receita Federal, ainda vigentes, os quais determinam que a regra imunizante só deve atingir as entidades que ofereçam o ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior.

Contudo, é importante lembrar que a Constituição definiu as situações que poderiam ser alvo de incidência tributária, ao discriminar a competência tributária às pessoas políticas, indicando o espaço de atuação legislativa de cada uma.

Em virtude da regra de imunidade aqui estudada, a qual também contribui na demarcação da competência tributária às pessoas políticas, a Constituição não inclui no campo de competência tributária dos entes federados as atividades essenciais das instituições de educação sem fins lucrativos.

Em sendo essa a determinação do constituinte, não se pode aceitar que as regras disciplinadas numa Instrução Normativa editada pelo Poder Executivo sejam capazes de reduzir o conteúdo do preceito constitucional.

Daí se conclui que a manutenção dessa Instrução Normativa deve ser lamentada. Primeiramente, porque legitima a conduta dos Auditores da Receita

³⁹⁵ Art. 1º As instituições que prestem serviços de ensino pré-escolar, fundamental, médio e superior, atendidas condições referidas nesta Instrução Normativa, poderão usufruir da imunidade relativa a seu patrimônio, renda e serviços, assegurada pelo art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, não se lhes aplicando a hipótese de isenção.

Art. 2º Considera-se imune a instituição de educação que preste os serviços, referidos no artigo anterior, à população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

Federal, autorizando-os a lavrar autos de infração em todo o território nacional, nas situações em que a imunidade deveria ser reconhecida.

Depois, porque uma regra da Receita Federal – órgão fiscal mais bem aparelhado do país em termos funcionais e materiais – ajuda a propagar essa interpretação equivocada aos departamentos fiscais dos municípios menos equipados, os quais, invariavelmente, carecem de equipes especializadas para o exame acurado de questões dessa natureza.

Assim, são nesses municípios menores, que mais carecem do auxílio de uma organização séria com vistas a promover ações educacionais, que tais normativas podem prejudicar e impedir o desenvolvimento dos fins estatais.

4.4 ASSISTÊNCIA SOCIAL

4.4.1 Posições doutrinárias e nosso entendimento

Identificar o alcance da expressão assistência social impõe um grau de dificuldade ainda maior, pois não são poucas as questões travadas na doutrina e na jurisprudência que têm como pano de fundo o debate quanto à extensão desse significado.

Nos sistemas constitucionais anteriores, a previdência social era vista como um gênero do qual os benefícios e a assistência social eram espécies, sendo que a saúde estaria incluída nesta última.³⁹⁶

A partir da Constituição Federal de 1988, o que antes era definido como previdência social recebeu a denominação de seguridade social, reunindo de forma apartada a saúde, a previdência e a assistência social. É como dispõe o artigo 194:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes públicos e da sociedade, destinada a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

³⁹⁶ JOBIM, Nelson. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 9, p.114-120, 1994.

A seguridade social, então, compreende a reunião dos regimes jurídicos da assistência social, da saúde³⁹⁷ e da previdência social³⁹⁸, regrados nas diferentes seções do Título VIII, capítulo II, "Da Seguridade Social", estabelecido na Constituição Federal.

Com base no tratamento apartado referido no artigo 194 acima, e, ainda, no fato de estarem disciplinadas separadamente na Constituição Federal, parte da doutrina defende que previdência, saúde e assistência social são conceitos apartados.

Para essa corrente, os propósitos da assistência social relacionados no artigo 203 da Constituição Federal indicam os objetivos que as instituições de assistência social aludidas nas regras de imunidade devem almejar. Assim dispõe o referido dispositivo constitucional:

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

Para Fernando Borges Mânica é a partir dos objetivos estabelecidos no artigo 203, que passa a ser possível vislumbrar a dicção do termo assistência social.³⁹⁹

³⁹⁷ Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doenças e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

³⁹⁸ Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idades avançadas; II - proteção à maternidade, especialmente à gestante; III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário; IV - salário-família e auxílio reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda; V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2.º.

³⁹⁹ No mesmo sentido, DAUDT, Edmar Viane Marques. **Imunidade das entidades assistenciais**. 183f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curitiba, 2003. p.80.

Portanto, segundo a nova sistematização trazida pela Carta de 1988, a seguridade social é composta por *assistência social, saúde e previdência social*, cada qual tratada em seção própria, dentro do capítulo intitulado 'Da Seguridade Social'.

Assim, o conceito constitucional de *assistência social* pode ser vislumbrado pela análise de suas formas de expressão, enumeradas pelo artigo 203 da CF/88, na seção intitulada 'Da Assistência Social'.

[...]

Podemos concluir, portanto, sem grande dificuldade, que qualquer das atividades delineadas no referido dispositivo se enquadram no conceito de *assistência social*.⁴⁰⁰

Regina Helena Costa afirma que a Constituição Federal diferencia, rigorosamente, a previdência social, a assistência social e a saúde pública. Por isso, segundo a autora, não seria possível aventar a existência de uma "assistência previdenciária" (inserida no conceito de assistência social), pois a assistência social e a previdência social, além de terem regimes jurídicos distintos, foram definidas separadamente pela Constituição Federal.

Contudo, considera que os propósitos relacionados no artigo 203 acima estão assentados na primeira parte do inciso III, artigo 3.º da Constituição Federal, que estabelece como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil "erradicar a pobreza e a marginalização".

Por isso, entende que quaisquer ações com o objetivo de erradicar a pobreza e a marginalização devem ser consideradas de assistência social, sendo desnecessário que se subsumam, precisamente, a um dos objetivos catalogados no artigo 203 da Constituição Federal.⁴⁰¹

De qualquer maneira, a verdade é que essa corrente considera que a assistência social referida na Constituição Federal é uma só e não se confunde com a previdência e a saúde.

Há uma segunda corrente capitaneada por Roque Antonio Carrazza. Para este autor, a entidade de assistência social é aquela que tem como objetivo promover

⁴⁰⁰ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária**: teoria e prática. Belo Horizonte: Fórum, 2005. p.210-211.

⁴⁰¹ No mesmo sentido, BALERA, Wagner. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias**: questões atuais. São Paulo, Dialética, 1996. p.219-234.

a proteção de um dos direitos sociais estabelecidos no artigo 6.º da Constituição Federal. Carrazza⁴⁰² assim destaca:

Adiantamos que *instituição de assistência social* é a pessoa jurídica que secunda a atividade do Estado, buscando, sem finalidade lucrativa, atender aos direitos sociais, tais como enumerados no art. 6.º da CF, *verbis*: 'Art. 6.º. São direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição'⁴⁰³

Posição similar é a de Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho, que, para fins da imunidade tributária do art. 150, VI, alínea "c" da Constituição Federal, defendem que a expressão assistência social "significa qualquer atividade destinada a implementar os direitos sociais, referidos de forma não exaustiva (art. 5.º, parágrafo 2.º da Constituição) no art. 6.º da Constituição"⁴⁰⁴.

Segundo Carrazza⁴⁰⁵, a busca pela proteção dos direitos sociais serve para atender às pessoas carentes. Afirma, ainda, que a assistência social alcança, também, os propósitos catalogados no artigo 203 da Constituição Federal.⁴⁰⁶

⁴⁰² No mesmo sentido, Souza: "Seguindo o quanto exposto, sobretudo com base na manifestação do Supremo Tribunal Federal trazida à colação, conclui-se que o conceito de *assistência social* para fins de fruição da imunidade tributária deve ser considerado em sua acepção ampla, como toda atividade voltada à consecução de atividades sociais em prol dos mais necessitados". (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**, p.167).

⁴⁰³ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, "c"; 150 § 4.º, e 195, § 7.º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006. p.23.

⁴⁰⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade tributária da caixa de assistência da Ordem dos Advogados – MG. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.172, p.155, jan. 2010.

⁴⁰⁵ No mesmo sentido é a posição de Ferreira: "a assistência social engloba a totalidade de meios indispensáveis para assegurar o amparo e a reeducação das pessoas que se encontrem em dificuldades para o provimento de sua subsistência" (FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1995. v.7. p.46). Da mesma forma, Marins: "Veja-se, ademais, que a dimensão a ser atribuída aos núcleos materiais 'educação' e 'assistência social' deve ser perquirida, sob forma sistemática, através do exame do próprio texto constitucional, em análise que, fundamentalmente, nasce do cotejo entre o disposto nos arts. 6.º e 203 da Constituição, poucas vezes suscitados pela doutrina". (MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. v.3. p.152).

⁴⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p.27.

Merece atenção, ainda, sua assertiva de que, no rol daqueles a serem atendidos pelos serviços assistenciais, podem ser incluídos, além dos indivíduos, "grupos, classes, categorias profissionais, microempresas, etc". O objetivo, como aponta Carrazza, "é que ela deve estar voltada para a redução – quando não a eliminação – de desigualdades, carências e injustiças"⁴⁰⁷.

Atento ao preceito que inclui entre os objetivos da assistência "a promoção da integração ao mercado de trabalho" (art. 203, inciso III – CF), defende que essas atividades assistenciais também são aquelas realizadas "no campo do ensino e da pesquisa"⁴⁰⁸, quando tal atividade for dirigida às desigualdades e injustiças.

O conceito de assistência social dessa corrente, para fins de imunidade, é bastante amplo, pois postula atender a todos os direitos sociais relacionados no artigo 6.º.

De outro lado, Ives Gandra da Silva Martins defende que há na Constituição Federal mais de uma definição para a expressão assistência social. Sustenta que o *caput* do artigo 203 da Constituição Federal obriga ao Poder Público prestar assistência social, independentemente de contribuição social. Esse comando constitucional, portanto, é dirigido especialmente ao Poder Público.

Afirma que a expressão "independentemente de contribuição à seguridade social", referida no *caput* do artigo 203 da Constituição Federal, tem dois significados. O primeiro e mais corrente, de que o destinatário dos serviços assistenciais deve usufruí-lo, independentemente do pagamento de contribuição. O segundo, de que independentemente das atividades realizadas pelo Estado na área da saúde e da previdência, a assistência social será prestada com recursos das contribuições à seguridade social ou de outras fontes.

⁴⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos...**, p.27.

⁴⁰⁸ "Seja-nos permitido reafirmar, dando fecho a este item, que os serviços prestados pelas instituições assistenciais, sem fins lucrativos, complementam as atividades assistenciais do Estado, inclusive no campo do ensino e da pesquisa, como melhor perceberemos, quando analisarmos – o que faremos em seguida – o art. 203, da Constituição Federal". (p.26).

Diante disso, Martins ensina que as ações de assistência social do art. 203 "faz menção, pois, à seguridade em geral e à assistência social, em particular, permitindo o duplo suporte financeiro do Estado, por fontes normais de contribuições e outras de natureza orçamentária"⁴⁰⁹.

Contudo, assevera Martins que os objetivos catalogados no artigo 203 não teriam apenas natureza assistencial. A proteção "à velhice, "à infância", "à adolescência" e "à maternidade" (inciso I), a "promoção da integração ao mercado de trabalho" (inciso III), "a habilitação" e "reabilitação de pessoas portadoras de deficiências" (inciso IV), também estão inseridas nas áreas da saúde e da previdência.

Conclui ao final, juntamente com Marilene Talarico Martins Rodrigues⁴¹⁰, que o conceito de assistência social consignado no artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, é abrangente e leva em consideração as "três áreas interligadas".

Em exegese conciliatória, nos três segmentos da Seguridade Social, o tratamento de cada um deles é apenas preferencial, no que concerne a seu objeto principal, mas não vedada à interpenetração de ações das duas outras áreas. Protege-se a velhice (assistência social) com programas previdenciários e planos de saúde (saúde e previdência), sendo que até a Educação pode comportar a assistência social, na medida em que a ação é integrativa na formação de jovens para o mercado de trabalho.⁴¹¹

A definição do conceito amplo, que contempla todas as áreas da seguridade social, "mediante a interpenetração de ações das duas outras áreas", não afasta a existência de um conceito restrito no qual a assistência social é apenas uma parte

⁴⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas à previdência e assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.94, p.70, jul. 2003.

⁴¹⁰ "A nossa Lei Maior, faz expressa menção à 'proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice', proteção esta que não se fará se não houver assistência à saúde e à educação, capaz de possibilitar tal ação do Estado e da Comunidade". (RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.141.

⁴¹¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Op. cit.*, p.71.

da seguridade social.⁴¹² À luz desse conceito restrito, a entidade deve sim, segundo Martins, atender aos requisitos da generalidade e da gratuidade.⁴¹³

Entretanto, acompanhamos o entendimento de que os objetivos catalogados no artigo 203 da Constituição Federal auxiliam o intérprete na identificação do campo de atuação das ações de assistência social. Contudo, o conceito de assistência social não se extrai, apenas, da literalidade textual desse dispositivo constitucional.

Entendemos que o conceito de assistência social, para fins de imunidade tributária, deve ser apreendido à luz do exame sistemático da Constituição. A partir daí, a construção dessa definição, como ensina James Marins, "nasce do cotejo entre o disposto nos arts 6.º e 203 da Constituição"⁴¹⁴. A análise do artigo 6.º da Constituição Federal, desse modo, é de fundamental importância.

Art. 6.º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

A assistência social, portanto, deve tutelar os direitos acima elencados, em favor dos hipossuficientes. Como ensina Carrazza, o objetivo é que a assistência social esteja "voltada para a redução – quando não a eliminação – de desigualdades, carências e injustiças"⁴¹⁵.

De outro lado, como leciona Ataliba, não se pode ignorar que o objetivo da regra de imunidade dirigida às instituições de educação e assistência social é incentivar a iniciativa privada a colaborar com o Estado, com vistas a contornar a

⁴¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da Constituição Federal, p.122.

⁴¹³ No trilha de uma definição ampla de assistência social, Alberto Xavier considera que aquela referida no artigo 203 da Constituição Federal, não se confunde com a do artigo 150, VI, c – CF. Esta contempla as instituições privadas de uma maneira geral. Já as outras dizem respeito às entidades públicas. (XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.52, p.23-24, jan. 2000).

⁴¹⁴ MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social, p.151

⁴¹⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos** ..., p.27. No mesmo sentido, Marins: "[...] a dimensão a ser atribuída aos núcleos materiais "educação" e "assistência social" deve ser perquerida, sob forma sistemática, através do exame do próprio texto constitucional, em análise que, fundamentalmente, nasce do cotejo entre o disposto nos arts. 6.º e 203 da Constituição, poucas vezes suscitados pela doutrina" (MARINS, James. *Op. cit.*, p.151).

ineficiência estatal, permitindo que tais entidades mantenham sua atuação sem o ônus dos impostos. Os artigos 199⁴¹⁶, 209⁴¹⁷ e 204, II⁴¹⁸ da Constituição Federal, confirmam essa intenção.

Assim, a participação da iniciativa privada na consecução das ações de assistência social não guarda compatibilidade com a que indica uma relação de objetivos taxativos, que se enquadrem àqueles enumerados no artigo 203, nem com a pretensa intenção de impor às entidades imunes a prestação de serviços gratuitos.

Relativamente ao rol taxativo do artigo 203 da Constituição Federal, reconhecemos a relevância dos propósitos da assistência social enumerados nesse dispositivo constitucional. Contudo, examinada a finalidade de cada objetivo consignado nesse preceito, é possível identificar um objetivo comum que se alinha a todos estes.⁴¹⁹

Trata-se daquele disposto no artigo 3.º, III, da Constituição Federal. É, pois, objetivo da assistência social "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais".

É importante reconhecer, de outro lado, que a permanente modificação da sociedade e de suas demandas também impõe a constante alteração dos rumos a serem tomados pelas entidades que auxiliam o Estado na realização de ações de

⁴¹⁶ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1.º As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos. [...]

⁴¹⁷ 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.

⁴¹⁸ Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstas no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes de assistência social; II – participação da população, por meio de organizações representativas, na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.

⁴¹⁹ I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;

II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;

III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;

IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiências e a promoção de sua integração à vida comunitária;

V - a garantia de um salário-mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

assistência social. Não foi por outro motivo que dez anos após a promulgação da Constituição Federal de 1988, com a Reforma Administrativa e a seguir, com a edição da Lei das OS (9.637/1998)⁴²⁰ e das OSCIP (9.790/1999), foi estabelecida uma substancial transformação nessa realidade.

Foi instituído o Termo de Parceria, ajuste no qual essas entidades passaram a figurar como potenciais contratadas do Poder Público. Também foram institucionalizadas, por esta lei, algumas atividades do Terceiro Setor, cuja existência sequer era reconhecida.

É o caso das entidades promotoras da ética, da paz, da cidadania, dos direitos humanos, da democracia e de outros valores universais⁴²¹, das entidades que tenham como finalidade a consecução de "estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos"⁴²², e daquelas que promovam "a construção de novos direitos"⁴²³.

Assim, considerando o objetivo da regra de imunidade, acima explicitado, seria paradoxal conceituar a assistência social, referida na regra de imunidade em comento, como entidade que, necessariamente e exclusivamente, deva atingir, exclusivamente, os objetivos relacionados no artigo 203 da Constituição Federal. Discordamos, pois, da posição de Mânica, Daudt e Rogério Tobias de Carvalho⁴²⁴.

Seguimos a lição de Roque Antônio Carrazza, entendendo que para ser considerada de assistência social, basta que a entidade tenha como objetivo erradicar a pobreza e a marginalização, ou, promover a diminuição das desigualdades sociais e regionais (artigo 3.º, inciso III da Constituição Federal), realizando a proteção dos direitos estabelecidos no artigo 6.º da Constituição Federal. Os propósitos do art. 203, portanto, embora não sejam taxativos, devem servir de parâmetro.

⁴²⁰ Lei n.º 9.637/1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências.

⁴²¹ Art. 3.º, inciso XI.

⁴²² Art. 3.º, inciso XII.

⁴²³ Art. 3.º, inciso X.

⁴²⁴ Não se negue que Carvalho admite a existência de uma zona de interseção entre as ações de assistência social e as demais.

4.4.2 OSCIP e assistência social

A título de exemplo, enumeramos a seguir algumas das atividades contempladas na Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, que se enquadram nesse conceito de assistência social, para fins da imunidade dirigida aos impostos (art. 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal).

O inciso I do artigo 3.º trata das entidades que promovem a assistência social. Estas, a teor do Decreto n.º 3.100, de 1999 e do artigo 3.º da Lei Orgânica da Assistência Social são as beneficiárias das ações de assistência social referidas no artigo 203 da Constituição Federal, reprisadas no artigo 2.º, inciso I⁴²⁵, da Lei Orgânica da Assistência Social. São as entidades de assistência social *stricto sensu*.

Um pouco mais adiante, o inciso IV do mesmo artigo faz alusão aos serviços gratuitos de saúde. A natureza da atividade, consignada na relação do artigo 6.º, e ainda, sua natureza gratuita mostram que tais entidades são, efetivamente, de assistência social sem fins lucrativos.

O inciso V do artigo 3.º trata da promoção da segurança alimentar e nutricional. Embora desde 1999, por meio da Lei das OSCIP, a segurança alimentar já estivesse contemplada no ordenamento jurídico nacional, foi expressamente constitucionalizada em 2010, por meio da Emenda Constitucional 64/2010, que a incluiu no artigo 6.º, como direito social.⁴²⁶ Assim, resta demonstrado que as ações das OSCIP, que

⁴²⁵ Art. 2.º A assistência social tem por objetivos: (Redação dada pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 I - a proteção social, que visa à garantia da vida, à redução de danos e à prevenção da incidência de riscos, especialmente: (Redação dada pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 a) a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; (Incluído pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 b) o amparo às crianças e aos adolescentes carentes; (Incluído pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 c) a promoção da integração ao mercado de trabalho; (Incluído pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 d) a habilitação e reabilitação das pessoas com deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; e (Incluído pela Lei n.º 12.435, de 2011)
 e) a garantia de um salário-mínimo de benefício mensal à pessoa com deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a própria manutenção ou de tê-la provida por sua família; (Incluído pela Lei n.º 12.435, de 2011)

⁴²⁶ A Lei n.º 11.346/2006 instituiu o Sistema Nacional de Segurança Alimentar e Nutricional, com o objetivo de estabelecer políticas públicas com vistas a "assegurar o direito humano à alimentação adequada". A promoção desse direito social à alimentação contempla, nos termos do artigo 4.º, "a ampliação das condições de acesso aos alimentos" (inciso I), a "conservação da biodiversidade" (inciso II), "a promoção da saúde, da nutrição e da alimentação da população" (inciso III), "a garantia da qualidade biológica, sanitária, nutricional e tecnológica dos alimentos, bem como seu

visem à promoção dessas atividades, estão, também, compreendidas no conceito de entidades de assistência social sem fins lucrativos.

Já a promoção do voluntariado, indicada no inciso VII, artigo 3.º da Lei n.º 9.790/99, compreende as atividades promotoras do "serviço voluntário prestado por pessoa física a entidade pública de qualquer natureza ou instituição privada de fins não lucrativos"⁴²⁷. De acordo com o artigo 1.º da Lei n.º 9.608/98, esses serviços voluntários são os realizados por pessoas físicas, visando o atendimento de objetivos cívicos, culturais, educacionais, científicos, recreativos ou de assistência social e inclusive mutualidade. Podemos concluir, então, que a OSCIP com essa finalidade é uma entidade que promove esses serviços realizados por pessoas físicas, informando à comunidade sobre as ações voluntárias, atraindo novos voluntários e gerenciando essas atividades em sua região.

Além das quatro atividades acima relacionadas (incisos I, IV, V e VII, artigo 3.º da Lei n.º 9.790/99), não podemos ignorar as demais, não referidas acima que, em graus maiores ou menores, podem se adequar ao conceito de instituição de assistência social sem fins lucrativos. De fato, ainda que não tenham como propósito nenhum dos objetivos enumerados no artigo 203 da Constituição, se objetivarem a redução das desigualdades sociais ou a erradicação da pobreza e a marginalização, devem ser consideradas entidades de assistência social sem fins lucrativos, para fins de imunidade tributária. A esse respeito, Rogério Tobias de Carvalho ensina:

As OSCIPs podem ter uma vasta gama de finalidades. Algumas delas são compatíveis com as entidades de assistência social imunes, como as que se dedicam, por exemplo à promoção da assistência social, da segurança alimentar e nutricional, do voluntariado, do desenvolvimento econômico e social e combate à pobreza, da ética, da cidadania, direitos humanos e outros valores fundamentais.⁴²⁸

As ações referidas acima parecem promover o direito social estatuído no artigo 6.º da Constituição Federal, sendo que suas finalidades visam diminuir

aproveitamento, estimulando práticas alimentares e estilos de vida saudáveis" (inciso IV), e "a implementação de políticas públicas e estratégias sustentáveis e participativas de produção, comercialização e consumo de alimento" (inciso V).

⁴²⁷ Art. 1.º da Lei n.º 9.608.

⁴²⁸ CARVALHO, Rogério Tobias de. **Imunidade tributária e contribuições para a seguridade social**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p.138.

desigualdades e, ainda, erradicar a pobreza e a marginalização, nos termos do artigo 3.º, inciso III, da Constituição Federal.

Nesse caso, estar-se-á diante do conceito de assistência social referido no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, sendo que tais entidades parecem figurar como beneficiárias da regra de imunidade em comento.

4.4.3 Gratuidade

O *caput* do artigo 203 da Constituição Federal prescreve que "a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição". Por isso, parte da doutrina sustenta que a entidade de assistência social não pode cobrar pelos serviços que realiza.⁴²⁹

Ao tratar da imunidade tributária incidente sobre as entidades fechadas de previdência social, o Supremo Tribunal Federal sumulou a questão:

Súmula 730: A imunidade tributária conferida a instituições de assistência social sem fins lucrativos pelo art. 150, VI, c, da Constituição, somente alcança as entidades fechadas de previdência social privada se não houver contribuição dos beneficiários.

Foi consolidado o entendimento de que os recursos devem ser direcionados de forma gratuita aos beneficiários, mesmo que cobrados dos empregadores. O Supremo Tribunal Federal decidiu pela gratuidade relativa.

Entretanto, essa gratuidade não é compatível com as disposições constitucionais que incentivam o associativismo da iniciativa privada. Mais uma vez, devemos consignar que a imunidade tributária dirigida às instituições de assistência social visa desonerar do pagamento dos tributos as entidades privadas sem fins lucrativos, tendo em vista o fato de auxiliarem o Estado. A atuação dessas entidades depende de recursos financeiros. A realidade dessas entidades da iniciativa privada de fins públicos mostra isso, pois o legislador, atualmente, concebe modelo de

⁴²⁹ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária...**, p.219.

participação da sociedade civil que não só autoriza, mas incentiva a remuneração desse tipo de serviço.⁴³⁰

Assim, seguimos o entendimento de Roque Antonio Carrazza e Clélio Chiesa⁴³¹, os quais defendem que impedir as entidades de assistência social de serem remuneradas é considerar a regra de imunidade letra morta. Afinal, a imunidade só se justifica se houver ingresso de receita, ou seja, remuneração.⁴³²

Como observado anteriormente, a Constituição Federal estabeleceu, nos artigos 5.º, incisos XVII, XVIII, XIX, XX e XXI⁴³³, a liberdade de associação, no artigo 1.º, inciso II⁴³⁴, o princípio da cidadania e no artigo 3.º, inciso I⁴³⁵, o princípio da solidariedade.

⁴³⁰ É o que se depreende do artigo 4.º, inciso VI, da Lei n.º 9.790/99, que autoriza a remuneração dos serviços pelos dirigentes da entidade, bem como os artigos 9.º e 10, que regulamentam o Termo de Parceria, representação explícita da possibilidade conferida às entidades sem fins lucrativos, de prestarem serviços mediante remuneração.

⁴³¹ Para Carrazza: "Note-se que, acaso a gratuidade fosse *conditio sine qua non* ao gozo do benefício, praticamente estaria esvaziada a norma contida no art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Apenas algumas poucas entidades, mantidas por beneméritos ou por verbas públicas, nela se enquadrariam" (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.778); Para Chiesa: "É inconcebível pretender restringir o alcance da imunidade em questão às entidades que prestam de forma gratuita seus serviços, pois isso representaria o esvaziamento da referida hipótese de imunidade. Uma exegese de tal ordem frustra o desiderato pretendido pelo constituinte com a instituição da mencionada imunidade, consistente em estimular que outras pessoas prestem serviços de assistência social visando a auxiliar o Estado a cumprir o seu fim institucional de assistir os hipossuficientes". (CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002. p.246-247).

⁴³² No mesmo sentido, ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Imunidade tributária (SESC – entidade paraestatal – instituição de assistência social – rendas de espetáculos públicos – serviços remunerados). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.44, p.54-55, abr./jun. 1988.

⁴³³ Art. 5.º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente.

⁴³⁴ Art. 1.º 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: [...] II - a cidadania.

⁴³⁵ Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. I - construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Tais dispositivos constitucionais, além de consagrar o associativismo, impõem a prática da cidadania e da solidariedade, como necessárias ao exercício da democracia.

Com vistas a dar concretude a essas disposições abstratas, foi concebida a Reforma do Estado e editadas, dentre outras, a Lei n.º 9.790/99, que em seu artigo 9.^o⁴³⁶ prevê a prestação de serviços pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, mediante remuneração. Tal prática, portanto, é uma realidade.⁴³⁷

Esse modelo, de prestação de serviços de interesse público, também é perceptível em relação às entidades de assistência social ligadas à saúde. O artigo 199, § 1.^o da Constituição Federal⁴³⁸, ao tratar da participação da iniciativa privada na saúde, faz a distinção entre a entidade filantrópica, que nada cobra para realizar a prestação de serviço, de um lado, e a entidade sem fins lucrativos, de outro. A identificação em separado, expressamente estabelecida na Constituição, sugere que as chamadas entidades sem fins lucrativos, ao contrário das filantrópicas, podem, sim, ser remuneradas.

Alinhado a esse entendimento, é importante lembrar a lição, ainda atual, de Gilberto de Ulhôa Canto, que, sob a égide da Constituição anterior, ensinou que o comando do artigo 14 do Código Tributário Nacional, o qual contempla os requisitos para a fruição da imunidade, era incompatível com qualquer entendimento que pretenda proibir a remuneração. Vejamos:

⁴³⁶ Lei n.º 9.790/99, art. 9.^o - Fica instituído o Termo de Parceria, assim considerado o instrumento passível de ser firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público previstas no art. 3.^o desta Lei.

⁴³⁷ É importante citar, ainda, o inciso IV do artigo 3.^o do Decreto n.º 2.536, que regulamenta a Lei 8.742/93 (que disciplina o funcionamento das entidades beneficentes), que estipula: IV – aplicar suas rendas, seus recursos e eventual resultado operacional integralmente no território nacional e manutenção e no desenvolvimento de seus objetivos institucionais. O mesmo se depreende do estabelecido na Lei 9.637/98.

⁴³⁸ Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.
§ 1.^o As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.
§ 2.^o É vedada a destinação de recursos públicos para auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.
§ 3.^o É vedada a participação direta ou indireta de empresas ou capitais estrangeiros na assistência à saúde no País, salvo nos casos previstos em lei.

Que as instituições assistenciais podem ter rendas é claro, não só porque a própria Constituição as imuniza dos correspondentes impostos, como porque os requisitos constantes dos itens I e II do art. 14 do CTN pressupõem que haja receita e resultados, tanto que o primeiro deles veda sua distribuição e o segundo exige a sua aplicação integral no Brasil e na manutenção dos seus objetivos institucionais. [...]

Assim, por não estar prevista como requisito necessário – e ser até incompatível com os próprios textos da Constituição e do CTN sobre a matéria -, a gratuidade dos serviços que prestam não é necessária para que alguma instituição de educação ou de assistência social possa beneficiar-se da imunidade.⁴³⁹

Como se vê, a obtenção de renda pelas entidades está implícita na redação dos incisos I e II, pois se há vedação para a distribuição de receita ou lucro, é porque se espera que tais entidades sejam remuneradas por seus serviços.

Devemos acrescentar, também, que o objetivo da regra de imunidade em questão é promover a prestação de serviços de interesse público, os quais não são realizados pelo Estado pela falta de estrutura e de recursos financeiros. Foi por esse motivo que o Estado passou a incentivar a iniciativa privada a realizar por sua conta ações de interesse público. Vejamos a lição de Ataliba:

As instituições educacionais e de assistência social, por sua vez – embora pessoas de direito privado – exercem, *sem intuito lucrativo, atividades de colaboração com o estado*, em funções cujo desempenho é, em princípio, sua atribuição (arts. 165, 176 e 180). Também aqui transparece o escopo do constituinte: impedir que sejam onerados, por via de impostos, tanto os organismos vitais para o funcionamento do governo republicano, como as instituições que desempenham – em proveito da coletividade – funções que, a rigor, o estado deveria cumprir.⁴⁴⁰

Assim, impor a gratuidade às entidades de assistência social referidas nessa regra de imunidade é determinação que entra em descompasso com a melhor interpretação do sistema constitucional vigente.

Ademais, a referência à instituição, como já destacado, não tem o condão de pressupor que as entidades então beneficiadas pela regra de imunidade tributária tenham de prestar serviços gratuitos para toda universalidade. Portanto, para usufruir

⁴³⁹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imunidade tributária: entidades fechadas de previdência privada (fundos de pensão). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.61, p.31, 1993.

⁴⁴⁰ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Imunidade tributária... p.49.

da imunidade dirigida às entidades de assistência social, a gratuidade não é obrigatória.

4.4.4 Generalidade

O objetivo da expressão "a quem dela necessitar", disposta no *caput* do artigo 203, que trata da assistência social é, apenas, evitar uma segmentação sem critério aos usuários do serviço. Por isso, não compartilhamos do entendimento de Fábio Zambitte Ibrahim⁴⁴¹, de que a expressão exigiria uma generalidade universal, na qual todos teriam a faculdade de fruir do serviço.

Em verdade, não há dispositivo constitucional que impeça uma entidade de assistência social oferecer seus serviços, apenas, a um determinado setor da sociedade.⁴⁴² Essa também é a posição de Roque Antonio Carrazza:

[...] para a manutenção da imunidade, que a instituição assistencial sem fins lucrativos esteja aberta a qualquer pessoa que dela queira beneficiar-se. Dito de outro modo, mais técnico, é dispensável, para os fins do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, o atributo da *generalidade do acesso* dos beneficiários. Basta que tal acesso seja marcado pela *impessoalidade*, é dizer, que todas as pessoas que preencham determinados requisitos ou pressupostos (como, por exemplo, que sejam servidores de uma dada autarquia) possam colocar-se sob o pálio da instituição assistencial. Com base em tais considerações, podemos afirmar que não perde a imunidade a instituição de assistência social sem fins lucrativos, cujo raio de atuação seja restrito a uma comunidade, a uma classe de pessoas, de empregados, de servidores públicos etc. O que não se admite é a *particularização*, isto é, que os favorecidos estejam antecipadamente individualizados, sendo vedado o ingresso de outras pessoas na instituição, ainda que preencham idênticos requisitos (v. g., sejam também servidores da mesma fundação de direito privado).⁴⁴³

⁴⁴¹ IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7.º do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.53, p.40-41, 2000.

⁴⁴² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**.

⁴⁴³ CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos...**, p.23-24.

O raciocínio está bem esposado no julgamento do Supremo Tribunal Federal, abaixo,

A finalidade pública da entidade e a generalidade de sua atuação não se acham comprometidas pelo fato de se destinarem ao universo de beneficiários constituídos por todos quantos são ou venham a ser empregados de uma empresa ou da própria fundação. Precedentes do Supremo Tribunal Federal; RE 70.834; 89.012, 108.796 e 115.970 sendo o primeiro voltado, especificamente, para a situação da atual recorrente (Fundação Ruben Berta).⁴⁴⁴

Mesmo que prestem serviços para um determinado setor da sociedade, essa particularidade não desvirtua a natureza de seu objeto que, independentemente da universalidade, tem a função de auxiliar o Poder Público. É que mesmo assim, mantém-se a natureza pública das atividades realizadas para auxiliar o Estado.⁴⁴⁵

Como lembra Yonne Dolácio de Oliveira, nem mesmo o Poder Público tem condições de oferecer seus serviços a todos os que necessitam. Ora, se é essa a realidade na prestação de serviços pelos órgãos públicos, não haveria por que impor exigência dessa natureza às entidades privadas.⁴⁴⁶

Entendemos, diante da interpretação acima, conferida ao artigo 203 da Constituição Federal, que o vocábulo instituição, contido no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, não impõe a generalidade ou a universalização dos serviços.

Assim é que, a expressão "a quem dela necessitar", disposta no artigo 203 da Constituição Federal, não significa que todo o público independentemente de qualquer critério, possa ter acesso ao serviço. Cogitar essa hipótese significa negar a distinção natural entre os diferentes setores da sociedade e suas distintas necessidades.

⁴⁴⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 116.631, rel. Ministro Octavio Galloti, DJ 23/09/1988. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 15 fev. 2012.

⁴⁴⁵ Segundo COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**.

⁴⁴⁶ "Por esta razão, em favor dessas instituições que, sem fins públicos, desempenham atividades de interesse público, desejo notar que, infelizmente para nós, os Municípios, os Estados e a própria União não prestam serviços e benefícios que atingem a todos quantos deles necessitem, de acesso irrestrito a todo o povo, quer de natureza educacional, quer de natureza social. Justamente esta é a razão de ser da imunidade, o que todos sabem. Por que exigir-se mais dessas instituições do que das próprias pessoas políticas?" (OLIVEIRA, Yonne Dolacio. *Imunidades tributárias na Constituição de 1988. Direito tributário atual*, n.11/12, p.3355, 1992).

Seguimos, destarte, a posição de Regina Helena Costa:

Como anteriormente assinalado, as atividades desenvolvidas pelas instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos ajudam a suprir as deficiências do próprio Estado. Este, por óbvio, tem de desenvolver as atividades voltadas ao público em geral, à coletividade, por força do princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Mas tais entidades a isso não estão obrigadas, nem pelo texto constitucional, nem por norma infraconstitucional. Podem muito bem, exercer suas atividades de maneira setORIZADA, voltadas para um universo determinado de sujeitos, pois ainda assim estarão auxiliando o Poder Público a suprir suas deficiências no campo da prestação de educação e de assistência social.⁴⁴⁷

O Supremo Tribunal Federal, ao reconhecer a imunidade em favor das entidades de previdência social, entendimento já firmado na Súmula 730 do STF, também se posiciona a favor da relativização dessa generalidade. Entendemos, pois, que essa generalidade é relativa, ou seja, a única restrição legítima é contra eventual arbitrariedade, que venha a discriminar parte da classe profissional ou setor da sociedade então beneficiário.

4.5 AUSÊNCIA DE FINS LUCRATIVOS

Para bem compreender o contexto no qual deve ser considerada a expressão "sem fins lucrativos", Mânica lembra ter sido a Constituição Federal de 1946 a primeira que tratou das imunidades dirigidas às instituições de educação e assistência social. O preceito disciplinava que tais entidades, para obterem a imunidade, deveriam direcionar suas receitas aos fins estatutários, as quais teriam de ser aplicadas no país.⁴⁴⁸

⁴⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.182.

⁴⁴⁸ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária...**, p.194.

Com a Emenda Constitucional n.º 18/65, tais condições então explicitadas no preceito constitucional foram substituídas pela expressão "atendidos os requisitos da lei". Assim, a lei que passou a tratar do tema foi o artigo 14 do Código Tributário Nacional.⁴⁴⁹

Desse relato histórico, nos parece possível concluir que o atendimento às exigências do artigo 14 do Código Tributário Nacional, em realidade, compreende o cumprimento da condição imposta no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, para que as entidades não tenham fins lucrativos. Assim, a "ausência de intuito lucrativo traduz-se tanto na não distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade, quanto no emprego dos recursos, porventura auferidos, na consecução de suas finalidades."⁴⁵⁰

Paulo Ayres Barreto ensina que as entidades sem fins lucrativos não devem ter "por objetivo distribuir os resultados, nem o de fazer retornar seu patrimônio às pessoas que a instituíram"⁴⁵¹. Diva Malerbi não se afasta dessa posição, destacando que a imposição nesses casos é para "a não distribuição de seu patrimônio ou de suas rendas, bem assim o seu investimento na própria entidade, dos resultados obtidos"⁴⁵².

Não é aceitável, portanto, o argumento de que a expressão "sem fins lucrativos" signifique gratuidade. Supor que a expressão "sem fins lucrativos" imponha a prestação de serviços gratuitos, não condiz com a realidade das entidades do Terceiro Setor de um modo geral.

O Termo de Parceria referido no artigo 9.º da Lei n.º 9.790/99, que trata das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, indica claramente a realidade das entidades sem fins lucrativos, de obter recursos financeiros por meio da prestação de seus serviços.

⁴⁴⁹ Na oportunidade, antes da edição da Lei Complementar n.º 104/2001, o inciso I, artigo 14 do Código Tributário Nacional, dispunha que as entidades não poderia distribuir "qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado", distinta da redação hoje vigente que estabelece que não poderia distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título.

⁴⁵⁰ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária...**, p.195-196.

⁴⁵¹ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.17.

⁴⁵² MALERBI, Diva. **Imunidade tributária**, p.73.

Devemos acrescentar, também, como exposto no item anterior, que o artigo 4.º desse mesmo diploma legal, ao autorizar que tais entidades remunerem pelo valor de mercado seus dirigentes, revela sua necessidade de implantar racionalidade de mercado para sua manutenção.

Essa legislação, como já observado, tem origem no Plano Diretor da Reforma do Estado, que sugere uma reestruturação de todo o espaço público. Pode-se dizer, então, com a ressalva de algumas exceções, que o Terceiro Setor a partir daí, não se harmonizava mais com o modelo de algumas entidades que prestavam serviços gratuitos.

Assim, é razoável que tais entidades busquem obter recursos financeiros para a realização de seus serviços. No trilhar desse raciocínio, Hugo de Brito Machado leciona:

Não ter fins lucrativos não significa, de modo nenhum, ter receitas limitadas aos custos operacionais. Elas na verdade podem e devem ter sobras financeiras, até para que possam progredir, modernizando e ampliando suas instalações. O que não podem é distribuir lucros. São obrigadas a aplicar todas as suas disponibilidades na manutenção dos seus objetivos institucionais.⁴⁵³

Assim, mesmo dispondo a norma constitucional que a entidade não deva ter fins lucrativos para fruir da imunidade, em realidade, não é isso que se pretende. Pelo contrário, aconselha-se que busque sim o lucro, para que possa manter e estruturar a entidade. Apenas não pode distribuí-lo entre seus dirigentes.⁴⁵⁴

⁴⁵³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p.226-227.

⁴⁵⁴ No mesmo sentido, Costa, "Portanto, não é a ausência de lucro que caracteriza uma entidade sem fins lucrativos, porquanto o lucro é relevante e mesmo necessário para que a mesma possa continuar desenvolvendo suas atividades. O que está vedado é a utilização da entidade como instrumento de auferimento de lucro por seus dirigentes, já que esse intento é buscado por outro tipo de entidade – qual seja, a *empresa*". (COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.180).

4.6 FINALIDADES ESSENCIAIS

O § 4.^o⁴⁵⁵ do artigo 150 da Constituição Federal dispõe que a imunidade tributária dirigida às entidades enumeradas nas alíneas "b" e "c" "compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".

Segundo Aires Fernandino Barreto, a disposição desse preceito⁴⁵⁶ na Constituição Federal teve o objetivo de evitar abusos pelos beneficiários da exoneração:

Veio ensejar ao legislador complementar melhor desenhar as hipóteses, aprimorando progressivamente a legislação nacional, a partir da experiência, da observação e das sugestões que lhe possam ser feitas pelos fiscos ou pelos administrados. Veio dar desenvoltura à administração, para levantar hipóteses e identificar casos de abuso, que desnaturam o instituto da imunidade.⁴⁵⁷

Contudo, é controverso na doutrina a amplitude dos efeitos desse preceito.

Para Francisco de Assis Alves e Ives Gandra Martins, a interpretação dessa regra constitucional deve ser compreendida em conjunto com a do artigo 173, § 4.^o da Constituição Federal, a qual reprime o abuso de poder econômico que enseja a "eliminação da concorrência" e o "aumento arbitrário dos lucros".

Segundo os autores, basta que a entidade explore atividade econômica similar àquela praticada por empresas que estejam no mercado, para que a regra de imunidade não incida. Não importa se a receita obtida for dirigida à consecução da atividade essencial da entidade. Assim é que, para Ives Gandra da Silva Martins, a

⁴⁵⁵ § 4.^o 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.

⁴⁵⁶ Para Yonne Dolacio de Oliveira, esse dispositivo constitucional não inovou o ordenamento, pois estava implícito na constituição anterior (OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.747).

⁴⁵⁷ BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias..., p.165.

junção do princípio estatuído nos arts. 173, § 4.º, e 150, § 4.º, impõe a exegese de que as atividades, mesmo que relacionadas indiretamente com aquelas essenciais das entidades imunes enunciadas nos incs. *b* e *c* do art. 150, VI, se forem idênticas ou análogas às de outras empresas privadas, não gozariam da proteção imunitória.⁴⁵⁸

Mas, ainda pela lição de Martins, as atividades que não concorram com outras empresariais, com vistas a, apenas, manter o patrimônio da entidade sem fins lucrativos, como o aluguel de imóveis, sujeitam-se à regra imunizante:

O que vale dizer que apenas se as atividades puderem gerar concorrência desleal ou as finalidades das entidades imunes não forem beneficiadas por tais resultados, é que a tributação se justifica, visto que, de rigor, tais atividades refogem ao campo de proteção tributária que o legislador supremo objetivou ofertar a essas finalidades da sociedade.⁴⁵⁹

Contudo, há certa dificuldade de identificar o momento em que, efetivamente, as entidades venham a ultrapassar o limite e comecem a realizar atividades empresariais capazes de prejudicar a livre concorrência. Com vistas a definir esses limites, Celso Ribeiro Bastos sugere a obtenção do que chamou de um "lucro moderado para sua própria sobrevivência e expansão". De acordo com Bastos:

Elas devem usar o lucro apenas como um meio eficaz, para a realização de suas atividades, pois, se assim não o fizerem, elas se desvirtuarão por completo de suas finalidades e, conseqüentemente, perderão a sua qualificação de entidades sem fins lucrativos. Os juros, no âmbito das entidades sem fins lucrativos, devem se apresentar como a conseqüência da gestão normal de um patrimônio, e não como entidade de atividade lucrativa.⁴⁶⁰

A prática da atividade empresarial, portanto, deve ser realizada com comedimento. Como adverte Marco Aurélio Greco, por exemplo, a entidade não poderia investir suas sobras financeiras em aplicações de risco.⁴⁶¹

⁴⁵⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Imunidades tributárias*, p.45.

⁴⁵⁹ *Ibid.*, p.46.

⁴⁶⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Imunidade tributária*, p.250.

⁴⁶¹ GRECO, Marco Aurélio. *Imunidade tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998. p.718.

Mesmo assim, não consideramos que a eventual prática, pela entidade sem fins lucrativos, de atividade empresarial similar àquela realizada por empresa que esteja no mercado, seja elemento suficiente para que se configure o descumprimento à livre iniciativa e, por conseguinte, a não incidência da imunidade.

Entendemos que, enquanto uma entidade sem fins lucrativos mantiver regularmente seu intento altruísta, atendendo seus objetivos estatutários e promovendo a educação ou a assistência social sem fins lucrativos, sua atuação no mercado, como no exemplo acima, não terá força para ensejar o descumprimento do princípio da livre iniciativa.

Assim se manifestou o então Ministro Nelson Jobim, no julgamento do Recurso Extraordinário supramencionado:

Quando se diz que essa entidade vai entrar no mercado com uma vantagem comparativa diversa, é essa a intenção do contribuinte, porque essa vantagem comparativa diversa não é problema de concorrência, porque essas entidades são marginais do processo de mercado. Elas não estão no mercado para auferir na concorrência, mas para obter rendas que viabilizem as suas atividades, pois se uma entidade se estabelece para assistência social, como é o caso, por exemplo, do famoso Liceu, de São Paulo, e outras entidades, de onde essa entidade vai tirar dinheiro para investir na assistência social. Terá de recorrer a esmolas. Terá de recorrer à verba pública, a dotações orçamentárias; terá de recorrer às contribuições.⁴⁶²

Mas é possível cogitar, em tese, a ocorrência de desvios, provenientes da prática dessas entidades, que venham a interferir no mercado.

Temendo abusos, Leandro Paulsen defende que o § 4.º, artigo 150 da Constituição Federal, ao determinar que as imunidades "compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades...", afasta a possibilidade de se aceitar o reconhecimento da imunidade no caso da prática de atividade comercial pela entidade.

⁴⁶² Supremo Tribunal Federal. Div. no Recurso Extraordinário n.º 210251-SP, rel. Ministra Ellen Grace, DJ 28/11/2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

O § 4.º exige que o próprio patrimônio, renda e serviços sejam relacionados com as finalidades essenciais; do contrário, não há imunidade. É preciso ter em conta que o art. 170 da Constituição eleva a livre concorrência a princípio da ordem econômica, não podendo restar desconsiderada e ofendida pela extensão desmedida das imunidades a atividades que jamais se pretendeu imunizar.⁴⁶³

Entendemos, contudo, que não é, apenas, com a prática da atividade comercial pela entidade sem fins lucrativos, que se descumpriria o princípio da livre concorrência.

A solução de questão, relativa aos eventuais desvios praticados por essas entidades sem fins lucrativos, que venham a interferir no mercado, deve impor, primeiramente, a aferição dos valores envolvidos, com o fito de identificar aquele que foi mais fortemente atingido.

Os recursos financeiros provenientes da atividade comercial desenvolvida pela entidade sem fins lucrativos são empregados para promover a proteção de um dos direitos sociais estabelecidos no artigo 6.º da Constituição Federal.

De outro lado, a manutenção da regra de imunidade, em casos que tais, poderia ensejar a infração ao princípio da livre iniciativa, estabelecido no artigo 170 da Constituição Federal. Assim, seguimos a orientação de Yonne Dolacio de Oliveira, para quem a solução dessa questão "esbarra no complexo problema da hierarquia dos princípios"⁴⁶⁴.

Parece-nos, então, que o descumprimento do princípio da livre iniciativa e, conseqüentemente, o descumprimento da regra de imunidade, só vai ocorrer quando o volume de atividades empresariais realizadas pela entidade seja tão intenso que acabe desvirtuando o objeto altruísta da entidade.

Seguimos, portanto, a posição de Regina Helena Costa, que, assim como Roque Antonio Carrazza⁴⁶⁵, defende:

Pensamos que os rendimentos auferidos por tais entidades a partir de aplicações financeiras ou em razão de locação de imóveis, a prestação de serviços ou, mesmo, a comercialização de bens de sua fabricação, uma vez

⁴⁶³ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2008. p.274.

⁴⁶⁴ OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Imunidade tributária, p.753.

⁴⁶⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.787.

consubstanciando recursos vertidos à consecução dessas finalidades essenciais, constituem meios eficazes para o desempenho de suas atividades – e, portanto, não podem ser desprezados.

[...]

Isto porque afigura-se-nos inviável cogitar que uma instituição de educação ou de assistência social que preencha os requisitos constitucionais e legais para a fruição da exoneração tributária possa vir a desenvolver atividade de vulto econômico expressivo o suficiente para caracterizar vulneração a princípios regentes da atividade econômica.⁴⁶⁶

O Supremo Tribunal Federal, em decisão paradigmática, destacada acima, na transcrição do então Ministro Nelson Jobim, pronunciou-se favoravelmente à manutenção da imunidade sobre a atividade empresaria realizada pela entidade.

Acrescente-se, por fim, que o direcionamento às finalidades assistenciais, autoriza que os recursos, eventualmente obtidos em decorrência da consecução da atividade comercial, sejam dirigidos não apenas à realização da atividade principal, mas também à infraestrutura utilizada para garantir seu intuito altruísta.⁴⁶⁷

⁴⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.184-185.

⁴⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades**, p.18.

5 REGULAMENTAÇÃO DA IMUNIDADE

5.1 EFICÁCIA DA REGRA DE IMUNIDADE

O artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, estabelece que para a fruição da imunidade as entidades referidas nesse preceito constitucional devem atender "os requisitos da lei". A remissão à lei estatuída no preceptivo constitucional sugere a necessidade de um complemento.

A dúvida é saber se esse complemento é necessário. Para tanto, consideramos importante examinar a eficácia e aplicabilidade desse dispositivo constitucional.

Iniciemos essa investigação a partir da classificação de José Afonso da Silva, acerca das normas constitucionais.

De acordo com José Afonso, as normas constitucionais podem ser classificadas como de: (a) eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral; (b) eficácia contida e aplicabilidade direta, imediata, mas possivelmente não integral; e (c) eficácia limitada.⁴⁶⁸

As normas de eficácia limitada se dividem em: a) declaratórias de princípios institutivos ou organizativos e (b) declaratórias de princípio programático.⁴⁶⁹

As normas constitucionais de eficácia plena são aquelas que independem de disciplinamento, por lei infraconstitucional, para repercussão de seus efeitos.⁴⁷⁰ Já

⁴⁶⁸ José Afonso da Silva esclarece que no primeiro caso estariam incluídas "todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente, e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário." (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ed. São Paulo, 2002. p.76).

⁴⁶⁹ *Ibid.*, p.121-135.

⁴⁷⁰ *Ibid.*, p.99.

as de eficácia contida, são aquelas cujo conteúdo e extensão podem se submeter a restrições ou limitações, a serem estabelecidas por leis infraconstitucionais.⁴⁷¹

Por fim, as normas de eficácia limitada são aquelas que precisam, necessariamente, de um disciplinamento infraconstitucional para serem aplicadas, tendo em vista a incompletude de seu comando. Entre estas, as declaratórias de princípios institutivos são as que estabelecem disposições gerais, tanto de estruturação quanto de atribuições de órgãos, a serem implementadas, em definitivo, pela norma infraconstitucional. Por último, também existem as normas de princípio programático, nas quais o constituinte se limita a definir diretivas a serem atendidas pelo legislador infraconstitucional.⁴⁷²

Com base nessa classificação, Aires Fernandino Barreto, Paulo Ayres Barreto⁴⁷³ e Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴⁷⁴ sustentam que a regra de imunidade em questão é norma de eficácia limitada. Ou seja, para que a entidade possa fruir dessa imunidade, a edição da lei seria indispensável.

No mesmo sentido, José Afonso da Silva chega a citar o artigo 150 da Constituição Federal, como exemplo de norma de eficácia limitada, relacionando tal preceito às normas de eficácia limitada declaratória de princípio institutivo ou organizativo.⁴⁷⁵

Parece-nos, entretanto, que conferir à lei infraconstitucional a missão de, necessariamente, integrar a norma constitucional é ultrapassar os lindes da noção que se confere ao instituto da imunidade tributária. Em outras palavras, se a norma constitucional atribuiu a função de definir os contornos da regra de imunidade à lei

⁴⁷¹ Para José Afonso da Silva: "Normas de eficácia contida, portanto, são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados" (SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, p.116).

⁴⁷² *Ibid.*, p.126.

⁴⁷³ "Diversamente destas, as imunidades condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. É dizer, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infraconstitucionais." (BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.65).

⁴⁷⁴ "Vale dizer, o dispositivo não é auto-aplicável e carece de acréscimo normativo, pois a Constituição condiciona o gozo da imunidade a que sejam observados os requisitos da lei" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**, p.106).

⁴⁷⁵ SILVA, José Afonso da. *Op. cit.*, p.185-186.

infraconstitucional, não está tratando de imunidade, mas de isenção, como já destacou Regina Helena Costa.⁴⁷⁶

Regina Helena Costa, Fernando Borges Mânica e Betina Treiger Grupenmacher, por outro lado, apontam que essa regra de imunidade está compreendida entre as normas de eficácia contida.⁴⁷⁷

Tal corrente entende que se não houvesse legislação infraconstitucional disciplinando essa imunidade, sua eficácia seria plena. É, também, a posição de Hamilton Dias de Souza⁴⁷⁸:

Ressalte-se que os preceitos constitucionais sobre imunidade produzem efeitos independentemente da edição de lei integrativa, ainda que esta seja requerida expressamente na Constituição. Apenas pode a lei prevista conter a eficácia do preceito constitucional, mas não impedi-la por sua ausência.⁴⁷⁹

É importante esclarecer que a imunidade em questão é regra de estrutura que contribui para a definição do campo de competência tributária, qualificando fatos pessoas ou bens, de modo a evitar que sejam alvos de tributação, garantindo a seus beneficiários uma proteção relacionada aos direitos fundamentais.

Considerando que é possível extrair da norma constitucional todas essas qualidades, o comando da regra imunizante é suficiente.

Mesmo diante da clareza desses fundamentos, capitaneados por Regina Helena Costa, Fernando Borges Mânica e Betina Treiger Grupenmacher, Clélio Chiesa formula questão importante, a merecer reflexões.

⁴⁷⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.93-94.

⁴⁷⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p.136.

⁴⁷⁸ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p.98.

⁴⁷⁹ SOUZA, Hamilton dias de. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributária; IBET, 1978-1979. v.1. p.10.

Chiesa sustenta que as regras de imunidades condicionadas, como a referida no art. 150, VI, "c" – CF, não podem ser vistas como normas constitucionais de eficácia limitada, na classificação de José Afonso da Silva. Isso porque, não se enquadram em nenhuma de suas subespécies (declaratórias de princípios institutivos ou organizativos e declaratórias de princípio programático).⁴⁸⁰

Segundo Chiesa, não se enquadram às normas programáticas, porque "não se limitam a veicular diretrizes e objetivos a serem alcançados pelos órgãos estatais", na medida que também "disciplinam concretamente determinadas situações". Outrossim, não são regras que fixam "princípios institutivos, destinadas a traçar esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, deixando tudo o mais ao legislador ordinário"⁴⁸¹.

Chiesa também acrescenta que essas imunidades condicionadas não guardariam correspondência com a norma constitucional de eficácia contida, concebida por José Afonso da Silva. É que o comando constitucional que dispõe sobre as imunidades do art. 150, VI, "c" da Constituição Federal, esgotou o tema, deixando à lei complementar, apenas, a responsabilidade de estabelecer regras procedimentais concernentes à forma de pretensão do direito à imunidade.⁴⁸²

Independentemente da possibilidade ou não do enquadramento dessas regras de imunidade a uma daquelas classificadas por José Afonso da Silva, a verdade é que em vista da completude da norma constitucional que institui a imunidade em questão, pouca coisa fica reservada à lei complementar.

É como pensa Paulo de Barros Carvalho, pois mesmo defendendo que essas regras de imunidade dependam de disciplinamento infraconstitucional, compartilha da posição de Chiesa⁴⁸³, advertindo que o legislador infraconstitucional, em casos que tais, não tem poderes nem para alargar, nem para restringir seu teor. Assim, de acordo com Carvalho, "o que poderá ser objeto de regramento infraconstitucional é

⁴⁸⁰ Esse também é o entendimento de Fernando Borges Mânica (**Terceiro setor e imunidade tributária...**, p.227).

⁴⁸¹ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.145.

⁴⁸² *Ibid.*, p.148.

⁴⁸³ Como destacado no corpo do texto acima, Clélio Chiesa leciona: "o constituinte esgotou a atividade legiferante quanto ao delineamento do direito material...deixando ao legislador ordinário apenas a tarefa de disciplinar o procedimento que deve ser adotado pelo beneficiário para ter direito à fruição dos benefícios de determinada imunidade" (CHIESA, Clélio. *Op. cit.*, p.120).

apenas a determinação de certas obrigações de fazer, com o intuito de orientar a fruição de algumas hipóteses de imunidade"⁴⁸⁴.

Regina Helena Costa, que defende ser essa imunidade norma de eficácia contida, aponta que "o papel da lei complementar será, apenas, o de integrar àqueles comandos normativos, algum (ns) aspecto (s) delegado (s) pelo constituinte à disciplina infraconstitucional, visando a conter os limites de sua eficácia"⁴⁸⁵.

É também essa a posição de Fernando Borges Mânica, para quem a única atribuição da legislação infraconstitucional seria a de "definir os contornos através dos quais se poderá verificar se a pessoa, situação ou bem imune corresponde à hipótese imunitória"⁴⁸⁶.

Não é outra a posição de Aires Fernandino Barreto, que demonstra claramente que o objetivo da lei complementar é "explicitar o que implícito está na Constituição".

Como se vê, diante dessas diferentes posições da doutrina sobre a eficácia da regra da imunidade dirigida às entidades de educação e assistência social, todas essas correntes convergem para concluir que, em vista da completude da regra constitucional, muito pouco ficou reservado à lei complementar.

5.2 LEI COMPLEMENTAR

No passado, houve intenso debate concernente à função dupla ou tríplice da lei complementar em matéria tributária, que tinha como base de fundamento o art. 18, § 1.º, da Constituição de 1967.⁴⁸⁷

Havia quem defendesse a dupla função. Nesse caso, a lei complementar em matéria tributária teria os seguintes propósitos: (a) disciplinar regras no que tange

⁴⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades...*, p.11.

⁴⁸⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.163.

⁴⁸⁶ MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária...**, p.227.

⁴⁸⁷ O art. 18, § 1.º da Constituição de 1967 estabelecia: "A lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar".

aos conflitos de competência entre a União, Estados e Municípios; e (b) disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Já a corrente que sustentava a tríplice função considerava que a lei complementar, além de ter o objetivo de disciplinar os conflitos de competência e as limitações constitucionais ao poder de tributar, tinha o propósito de instituir normas gerais de Direito Tributário.⁴⁸⁸

A verdade, porém, é que o debate perdura até os dias atuais, pois o artigo 146 da Constituição Federal reprisou o preceito constitucional anterior, estabelecendo que cumpre à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Há quem sustente que a lei complementar referida no artigo 146 da Constituição, deva ter duas funções: disciplinar os conflitos de competência e dispor sobre as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com base em outro entendimento, Ives Gandra da Silva Martins⁴⁸⁹, Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto⁴⁹⁰, defendem ter a lei complementar, também, a função de disciplinar regras gerais de direito tributário, como estatuído no inciso III.

Parece-nos, entretanto, que a eventual edição de lei complementar com a finalidade de instituir regras gerais em matéria de legislação tributária, como preceitua o inciso III, artigo 146 da Constituição Federal, não cumpre o princípio da isonomia dos entes federados. Essa lei complementar invadiria inadvertidamente a competência das demais pessoas políticas de direito público interno.

⁴⁸⁸ BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias...*, p.171-172.

⁴⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Manole, 2007. v.3. p.70/71.

⁴⁹⁰ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.23.

A Constituição Federal discrimina as competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nas Seções III, IV e V, Capítulo I, Título VI (arts. 153 a 156). Assim, cada pessoa política de direito público interno tem o seu campo de competência tributária, sendo vedada a invasão de uma na esfera da outra.

Por isso, de acordo com Carrazza, a lei complementar referida no artigo 146 da Constituição Federal deve ter como função, apenas, "facilitar a compreensão das normas constitucionais pertinentes"⁴⁹¹. Seu objetivo assemelha-se ao do regulamento em relação à lei. Deve ter como intento, portanto, estabelecer "os pormenores normativos que vão ensejar a correta aplicação da regra superior"⁴⁹². Significa dizer, pois, que outra interpretação desatenderia a coerência do sistema e especialmente os princípios federativo e da autonomia municipal e distrital.

A esse respeito Clélio Chiesa leciona:

Nesse contexto, não há como sufragar exegese meramente literal do art. 146 da Constituição Federal para admitir que o Congresso Nacional possa, a título de editar normas gerais de Direito Tributário, redefinir o que foi exaustivamente disciplinado pelo constituinte no próprio texto constitucional, como é o caso da faculdade atribuída pelo legislador ordinário proceder à 'definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes'. Seria um verdadeiro disparate.⁴⁹³

Assim, aceitar a posição tricotômica seria como permitir que a legislação complementar tivesse a função de dispor sobre qualquer matéria de natureza tributária.

Independentemente da posição quanto à função dúplice ou tríplice da lei complementar em matéria tributária, a verdade é que para fins da imunidade, aplica-se o inciso II, artigo 146 da Constituição Federal. Assim, a lei complementar deve ser editada porque a imunidade é, com as ressalvas acima articuladas, uma limitação ao poder de tributário.⁴⁹⁴

⁴⁹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.918.

⁴⁹² *Id.*

⁴⁹³ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.144.

⁴⁹⁴ Aires Fernandino Barreto pontifica: "Uma coisa é certa, porém: as duas correntes sempre reconheceram ser missões privativas de lei complementar, assim a de dispor sobre conflitos de competência, como a de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. A doutrina sempre foi uníssona ao consagrar a lei complementar como veículo específico para dispor sobre essas matérias" (BARRETO, Aires Fernandino. *Imunidades tributárias...* p.172).

5.3 REQUISITOS DE LEI

Feitas essas considerações concernentes à lei complementar em matéria tributária, passamos a tratar da expressão "atendidos os requisitos da lei" consignada na regra de imunidade dirigida às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, "c" – CF).

Na trilha do posicionamento majoritário da doutrina, as imunidades tributárias, de acordo com a Constituição Federal, estão entre as limitações ao poder de tributar. A esse respeito, lembramos que a expressão não é empregada em sua acepção científica. Anteriormente, havíamos indicado que a imunidade não "limita o poder tributário". O que faz, em verdade, é auxiliar o constituinte na conformação do campo de competência tributária. Por isso, nem o vocábulo "limitações", nem o substantivo "poder", contribuem para indicar o significado do instituto da imunidade tributária.

Mesmo sem empregar as palavras corretamente, a Constituição Federal considera a imunidade uma "limitação ao poder tributário". É o que se depreende do Título VI, Capítulo I, Seção II, da Constituição Federal, denominado "Das Limitações do Poder de Tributar"⁴⁹⁵. Do mesmo modo, em seu artigo 146, inciso II, da Constituição Federal⁴⁹⁶, o constituinte dispõe que a lei complementar deverá "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar".

Fica claro, portanto, que as imunidades devem ser reguladas por lei complementar, como leciona Jorge de Oliveira Vargas:

Como acontece com as normas jurídicas em geral, a norma de imunidade de que se cuida não pode ser interpretada literal e isoladamente. A Constituição estabelece que cabe à Lei complementar, entre outras coisas, *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, e as imunidades tributárias constituem típicas limitações constitucionais a esse poder, ou como preferimos dizer, típicas limitações da competência tributária. Assim, dúvida não pode haver de que os requisitos para o gozo da imunidade tributária das entidades sem fins lucrativos só por lei complementar podem ser estabelecidos.

⁴⁹⁵ No mesmo sentido, CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p.15.

⁴⁹⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...].

Qualquer restrição ao gozo da imunidade tributária, estabelecido direta ou indiretamente, por lei ordinária, configura violação da Constituição, pois, tratando-se de uma limitação constitucional ao poder de tributar, a matéria está expressamente reservada à lei complementar.⁴⁹⁷

Mesmo diante do posicionamento majoritário da doutrina a esse respeito, existem posições divergentes.

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva⁴⁹⁸ não segue essa orientação e sustenta que a lei ordinária é o instrumento legislativo adequado para regular essas regras de imunidade. No mesmo sentido é o entendimento de Aliomar Baleeiro⁴⁹⁹.

Em posição praticamente isolada⁵⁰⁰, defende que o art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, que trata da imunidade tributária e, ainda, remete sua regulamentação à lei, não especifica, textualmente, a modalidade do diploma legislativo a ser editado. Dessa maneira, de acordo com Saraiva Filho, estar-se-ia diante de uma exceção à regra disposta no artigo 146, inciso II, da Constituição Federal, sendo possível que nesses casos a imunidade fosse regulada por lei ordinária.

⁴⁹⁷ VARGAS, Jorge de Oliveira. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.375-376.

⁴⁹⁸ O Ilustre Procurador da Fazenda Nacional, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho leciona: "Tenho em mente, todavia, que a lei apta para disciplinar os requisitos da imunidade é mesmo a lei ordinária federal nacional, cabendo repisar: a Constituição da República, no seu art. 146, II, determina, de forma genérica, a competência de lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, mas o alcance dessa competência deve ser entendido com a confrontação das ressalvas não só no que tange à imunidade do art. 150, VI, c, mas, também, em relação às imunidades dos arts. 153, § 2.º, II, e 195, I § 7.º, todos da Carta Magna de 1988. Nesses preceptivos, a Lei Maior manda, expressamente, que requisitos ou exigências para fruição da imunidade sejam estabelecidos por 'lei', sem qualquer qualificação, o que segundo a jurisprudência invicta de nossa Corte Constitucional, significa lei ordinária." (SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.349).

⁴⁹⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p.313.

⁵⁰⁰ Com Octavio Campos Fischer, alertamos que no livro *Imunidades Tributárias*, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, editado originalmente em 1998, dos 40 especialistas que trataram do tema, apenas Saraiva Filho e Valder do Nascimento foram favoráveis à regulamentação da imunidade por meio de lei ordinária (FISCHER, Octavio Campos. *Terceiro setor e tributação*, p.362). Importa acrescentar, contudo, que no livro *Disciplina Legal Tributária do Terceiro Setor*, também coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Valder do Nascimento passa a defender a imprescindibilidade da lei complementar em casos que tais (NASCIMENTO, Carlos Valder do. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.402).

Contudo, não é aconselhável submeter essa norma, apenas, à interpretação textual, para concluir que, em face da não remissão à lei complementar, a lei referida no artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal deva ser uma lei ordinária.

A interpretação sistemática da Constituição Federal impõe que seja feito o contrário. Se o princípio da legalidade tributária, estabelecido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, faz remissão apenas à lei, isso não significa que a lei complementar não possa ser atingida pelo comando daquele princípio. É como pensa Hugo de Brito Machado:

Afastamos desde logo, porque absolutamente infundado, o argumento segundo o qual a lei complementar só é exigível nos casos em que a norma da Constituição refere-se expressamente a essa espécie normativa. Muita vez a Constituição refere-se a lei, e está a reportar-se, indubitavelmente, tanto à lei ordinária quanto à lei complementar. Assim, quando consagra o princípio da legalidade tributária, refere-se a lei, mas ninguém de bom senso há de considerar válido o tributo criado por lei ordinária em se tratando do exercício de competência residual. Afinal existe regra expressa a exigir, no caso, lei complementar.⁵⁰¹

Assim, sustentar que a lei ordinária seria suficiente para disciplinar as regras de imunidade seria ignorar a existência do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Em posição intermediária, Eduardo Domingos Bottallo considera imprescindível a necessidade de se estabelecer a diferenciação entre as regras que disciplinam a fruição da imunidade, as quais devem vir reguladas por lei complementar, de um lado, e aquelas que dispõem sobre o funcionamento das entidades, que podem ser estabelecidas em lei ordinária, de outro. Segundo Bottallo, ambas

conviveriam, harmonicamente, em campos próprios e compatíveis, de sorte a preservar, de um lado, o real e efetivo significado do instituto da imunidade e, de outro, os também respeitáveis interesses do Erário, que merecem ser tutelados, desde que isto se dê sem atropelo aos direitos e garantias fundamentais⁵⁰²

⁵⁰¹ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.91.

⁵⁰² BOTTALLO, Eduardo. Imunidade de instituições de educação e de assistência social; e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v.2. p.53-63.

Ricardo Lobo Torres, seguindo pensamento semelhante, aponta que "as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária"⁵⁰³.

Questão similar, em que as regras regulamentadoras da imunidade dividiam-se em leis ordinárias e leis complementares, foi tratada na ADIn 1802-3 proposta pela Confederação Nacional de Saúde, a qual postulou a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 12, 13 e 14 da Lei n.º 9.532/1997.

Tais preceitos foram instituídos com o objetivo de incluir mais exigências ao rol de condições dirigido às entidades imunes referidas no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal. O objetivo era impor, além das condições do artigo 14 do Código Tributário Nacional, as seguintes:

- (i) prestar serviços para os quais houver sido instituída, sem fins lucrativos (art. 12, *caput*);
- (ii) colocar tais serviços à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado (art. 12, *caput*);
- (iii) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- (iv) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais (art. 12, § 2.º, *b*);
- (v) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão (art. 12, § 2.º, *c*);
- (vi) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contados da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes (art. 12, § 2.º, *d*);
- (vii) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal (art. 12, § 2.º, *f*);
- (viii) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atende às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público (art. 12, § 2.º, *g*);
- (ix) não apresentar superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado (art. 12, § 3.º);
- (x) não declarar falsamente, omitir ou simular o recebimento de doações em bens ou em dinheiro, nem de qualquer forma cooperar para que terceiro sonegue tributos ou pratique ilícitos fiscais (art. 13);
- (xi) não pagar, em favor de seus associados ou dirigentes, ou, ainda, em favor de sócios, acionistas ou dirigentes de pessoa jurídica a ela associada por qualquer forma, despesas consideradas indedutíveis na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda ou da contribuição social sobre o lucro líquido (art. 13, parágrafo único).

⁵⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. Disciplina legal tributária do terceiro setor – 8. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.204.

Como fundamento, o Tribunal Pleno do STF, por meio do voto do Ministro relator Sepúlveda Pertence, entendeu que "aos lindes da imunidade", a questão deve ser tratada por lei complementar. Por outro lado, no tocante à "fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune", seria possível a edição de lei ordinária. Vejamos:

[...] 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, *RTJ* 102/3024) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. [...].⁵⁰⁴

Mesmo assim, a decisão liminar, então proferida naqueles autos, se limitou a suspender a regra que impunha o cumprimento de obrigações acessórias (art. 12, § 2.º, *f*), bem como a que proibia a declaração falsa do recebimento de doações (art. 13). O fundamento então utilizado, na linha do aduzido acima, foi de que as demais exigências apenas regulavam a estruturação e o funcionamento das entidades imunes, o que autorizaria sua edição por lei ordinária.

Alinhado ao pronunciamento do STF, Ricardo Lobo Torres chegou a sustentar que as exigências catalogadas na Lei n.º 9.532/1997 não são requisitos para a fruição da imunidade, sendo dispensável a edição de lei complementar para tratar desses temas, concluindo que "...as novas regras são epidérmicas e repetitivas, sem qualquer impacto inovador sobre a problemática das imunidades"⁵⁰⁵.

Contudo, os regramentos que venham a tratar da constituição e do funcionamento das entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos, para que tenham essa natureza e dispensem a edição de lei complementar, não podem prever em seus diplomas legais regras condicionantes à fruição da imunidade tributária.

A regra de constituição e funcionamento que mereça ser veiculada por lei ordinária é aquela que se destine, apenas, a disciplinar genericamente essa questão.

⁵⁰⁴ Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1802-MC/DF, rel. Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 09/09/1998. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 17 jan. 2012.

⁵⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*, p. 68.

Assim, os diplomas legais que, sob a desculpa de tratar desse tema, limitam-se a impor condições à fruição da imunidade, não podem ser considerados regras de constituição e funcionamento.

Como consta, textualmente, do § 2.º, artigo 2.º da Lei n.º 9.532/97⁵⁰⁶, as exigências catalogadas entre as alíneas "a" e "g", nos termos do dispositivo legal, são requisitos à fruição da imunidade. Se a regra assim indica, não parece razoável sustentar que se tratam de normas sobre constituição e funcionamento.

Seguimos, então, a orientação de Marco Aurélio Greco, para quem as regras de constituição e funcionamento da entidade não podem tratar da fruição da imunidade. Devem ter como conteúdo, exclusivamente, disposições que disciplinem sua existência no mundo jurídico, como se dá com as regras do Código Civil que tratam dos Partidos Políticos⁵⁰⁷. Octavio Campos Fischer, no mesmo sentido, sustenta:

entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, ainda que indiretamente (por meio da regulamentação da constituição e do funcionamento das instituições imunes), porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.⁵⁰⁸

Nessa medida, não nos parece acertada a decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida na ADIn 1802-3, ao manter a vigência dos artigos 12 e § 2.º (salvo a alínea "f") e 3.º, e, ainda, do parágrafo único do artigo 13.

A mesma crítica, aliás, deve ser dirigida às decisões proferidas pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região⁵⁰⁹, que vem se pronunciando favoravelmente à

⁵⁰⁶ § 2.º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos

⁵⁰⁷ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária, p.717.

⁵⁰⁸ FISCHER, Octavio Campos. Terceiro setor e tributação, p.365.

⁵⁰⁹ Vejamos a decisão do Tribunal Regional Federal da 4.ª Região: A e.Corte Especial deste Tribunal, em julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade n.º 2002.71.00.005645-6, em sessão realizada na data de 22 de fevereiro de 2007 (DJU de 29/03/2007), sob a relatoria da Des.ª Federal Marga Inge Barth Tessler, entendeu pela constitucionalidade da exigência dos requisitos específicos quanto à constituição e ao funcionamento das entidades beneficentes de assistência social previstos no art. 55 da Lei n.º 8.212/91 e alterações dadas pelos arts. 5.º da Lei n.º 9.429/96, 1.º da Lei n.º 9.528/97 e 3.º da MP n.º 2.187/01, para que a entidade assistencial faça jus à imunidade conferida pelo art. 195, § 7.º, da CF/88. 5. A demandante perfaz as exigências trazidas pelo art. 55 da Lei n.º 8.212/91, gozando, portanto, do benefício imunizatório em relação ao PIS. (TRF 4.ª Região;; AC 0002449-13.2009.404.7001; PR; Primeira Turma; Rel.ª Des.ª Fed. Maria de Fátima Freitas Labarrère; Julg. 31/08/2011; DEJF 08/09/2011; Pág. 166)

constitucionalidade do artigo 55 da Lei n.º 8.212/91, o qual enumera requisitos à fruição da imunidade tributária dirigida às contribuições⁵¹⁰, estabelecida no artigo 195, § 7.º da Constituição Federal⁵¹¹.

Assim, mesmo sendo possível admitir a existência de regras que disponham sobre a imunidade a serem veiculadas por meio de lei complementar e regras que disponham sobre a constituição e o funcionamento das entidades imunes, as quais podem ser estatuídas por lei ordinária, entendemos que estas regras não podem ser instituídas para fins de impor condição à fruição da imunidade. É necessário que exista um outro motivo que justifique a observância dessa regra.

5.4 LINDES DA IMUNIDADE ÀS ENTIDADES DE EDUCAÇÃO E ASSISTÊNCIA SOCIAL

Como já informamos, a regra imunizante instrumentaliza a proteção de um direito fundamental, garantindo, nas situações que estabelece, a não imposição dos tributos. Assim é que, de acordo com o artigo 5.º, § 1.º, da Constituição da República, tem aplicação imediata, sendo dispensável a instituição de lei infraconstitucional com vistas a regulá-la.⁵¹²

Tanto é imediata a aplicação desse preceito que o comando constitucional que confere imunidade às instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos, estatuído no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, é bastante claro. Está completo. Dispensa qualquer acréscimo.

⁵¹⁰ Mesmo indicando se tratar de isenção, considerando que a norma está estabelecida na Constituição, tem natureza de imunidade.

⁵¹¹ Art. 195, § 7.º São isentas de contribuição para a seguridade social às entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei

⁵¹² COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.164.

A regra estabelece: as entidades de educação e assistência social que não tiverem fins lucrativos serão imunes aos impostos. A *mens legis*, como se vê, é exaustiva. Seguimos, nessa medida, a posição de Geraldo Ataliba, para quem, nesse preceito: "estão conteúdo, sentido e alcance exaustivos do comando, todos eles já contidos na Constituição"⁵¹³.

Com vistas a mostrar a suficiência do preceito constitucional, Ataliba chegou a sustentar que o caráter proibitivo e peremptório dessa regra imunizante, também dispensaria qualquer pretensão de complemento. Postular a complementação de um comando negativo, no seu entender, seria um abuso. O argumento então deduzido por Ataliba enfatiza a completude da regra de imunidade, a qual, de fato, dispensa acréscimos.⁵¹⁴

Não se pode ignorar, também, que a regra imunizante é norma de competência estabelecida na Constituição Federal, dirigida às pessoas jurídicas de direito público interno. A discriminação da competência tributária, como sabemos, é realizada no âmbito da Constituição Federal. É a norma constitucional que tem força para definir perante seus entes federados, a competência tributária de cada um. Assim, não seria lógico admitir a edição de regra infraconstitucional, com força para interferir no preceito então estabelecido pela Constituição Federal. Representaria invasão de competência.

Assim, compartilhamos do entendimento de Fábio Brun Goldschmidt e Andrei Pitten Velloso, para quem

As regras de imunidades atuam conjuntamente com as regras atributivas de competências para a determinação do âmbito das competências dos entes políticas, sendo ambas caracterizadas como regras de estrutura. E competências legislativas (que têm por espécie as competências legislativo-tributárias de que tratamos) são outorgadas e rejeitadas no alti-plano constitucional, não podendo sofrer o influxo de vicissitudes infraconstitucionais: o legislador recebe as competências da Constituição, carecendo de poder jurídico para

⁵¹³ ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência, p.138-139.

⁵¹⁴ O legislador não pode aumentar o NÃO. Também não pode diminuir o NÃO; ele só pode repetir, reproduzir o NÃO, o que é ridículo. É ridículo uma norma inferior repetir a norma superior, porque não acrescenta nada à norma superior no que diz respeito a sua eficácia. Se a Constituição disse NÃO, o que é que adianta outro órgão, qualquer outro órgão ou instrumento dizer NÃO? Vai aumentar o NÃO? A força, a eficácia do NÃO? Vai reduzir? Não pode. Então, vejam bem: art. 146, II. 'Norma geral regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar'. Arts. 150, 151 e 152: 'Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar'. Vou ler a essência da cabeça desses 3 artigos: art. 150 'Sem prejuízo ...é vedado, é proibido', não pode!; art. 151 'É vedado...'; art. 152 'É vedado...' Divirtam-se! (ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.48, p.90, 1989).

deformá-las, mormente se a deformação for para ampliá-las. Tampouco pode, por meio da sua omissão, almejar exercer competências mais amplas do que as conferidas pela Carta Magna.⁵¹⁵

Parece-nos esclarecedora, a esse respeito, a explicação de Chiesa, ao promover a comparação entre a regra de imunidade estabelecida na Constituição, de um lado, e a regra que pretenda regulamentá-la, estatuída fora da Constituição Federal.⁵¹⁶

A primeira é de estrutura e define com completude o campo de não competência, impedindo sua invasão pelas pessoas políticas de direito interno. Tal regra tem em seu conteúdo a materialidade do preceito imunizante. Como acima apontado por Ataliba, ela está disposta na Constituição Federal e, além disso, é exaustiva.⁵¹⁷

A outra é a regra de conduta, dirigida aos que fruem dessa imunidade. De acordo com Chiesa, "seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los". Sua atuação, portanto, não perpassa pela eventual modificação do conteúdo material da regra de estrutura localizada no dispositivo constitucional. São preceitos "diferentes com espectros de atuação absolutamente distintos."⁵¹⁸

Parece-nos, entretanto, que essa função atribuída à lei complementar, de conferir operatividade à regra de imunidade se justifica e é bem explicada por Luciano Amaro. Para o Professor da Faculdade de Direito da Universidade Mackenzie, a não regulação da imunidade em lei complementar, transferiria ao fisco a responsabilidade pelo exame do cumprimento das condições imunes, o que poderia desencadear uma discricionariedade perigosa, suficiente para reduzir substancialmente a segurança jurídica dos contribuintes. Por isso, "a Constituição entendeu conveniente que fossem explicitados certos requisitos a serem exigidos da entidade para que ela possa ser claramente identificada como imune"⁵¹⁹.

⁵¹⁵ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidades das instituições de assistência social: amplitude, vícios de regulamentação e requisitos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (Coord.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP, 2005. p.133.

⁵¹⁶ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.160.

⁵¹⁷ *Id.*

⁵¹⁸ *Id.*

⁵¹⁹ AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.147.

Destarte, mesmo reconhecendo que a regra de imunidade é exaustiva e, em tese, poderia dispensar a lei complementar, não se pode ignorar a importância prática desse diploma legal, pois tem força para evitar arbitrariedades que, possivelmente, seriam perpetradas pelo fisco caso aquela não existisse.

5.5 LEI COMPLEMENTAR E ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

A lei complementar que regula a imunidade do artigo 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição Federal, é o artigo 14 do Código Tributário Nacional. Esse diploma legal foi veiculado pela Lei n.º 5.172, em 25 de outubro de 1966, sob a vigência da Constituição de 1946.

O § 5.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, estabelecido na atual Constituição, prevê que a lei tributária anterior deve ter sua aplicação assegurada, nos temas que não confrontar com o sistema tributário nacional previsto na Constituição Federal de 1988⁵²⁰.

Já os incisos I e II, do artigo 146, dispõem que tanto os conflitos de competência em matéria tributária, como as limitações ao poder de tributar, devem ser reguladas por lei complementar.

Como a regra de imunidade é considerada uma limitação ao poder de tributar, o artigo 14 do Código Tributário Nacional, que estabelece os requisitos para a fruição da imunidade, foi recepcionado como lei complementar. É como ensina Paulo de Barros Carvalho,

Ocorre que o legislador do Código Tributário Nacional disciplinou, em muitos de seus dispositivos, matéria privativa de lei complementar e, em face dessa orientação semântica, foram esses preceptivos acolhidos pelo ordenamento jurídico com a força vinculativa daquele estatuto, em função do assunto por eles regulado.

⁵²⁰ Art. 34, § 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º e 4.º.

É o que se verificou com seu art. 14, regulamentador das chamadas 'limitações ao poder de tributar', matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar. Nesse dispositivo, encontramos a relação dos requisitos necessários ao gozo da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição de 1988.⁵²¹

Se os preceitos elencados no artigo 14 do Código Tributário Nacional assumiram as vestes de Lei Complementar, só a edição de uma nova lei complementar pode revogá-los. Assim, até que seja editada lei complementar substitutiva, as regras que regulamentam a imunidade em comento são os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

O artigo 9.º do Código Tributário Nacional, reproduzido no artigo 150, VI, alínea "c" da Constituição Federal, dispõe que a regra de imunidade deve observar "os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo"⁵²².

A Seção II do Código Tributário Nacional, denominada "Disposições Especiais", se inicia logo no artigo 12. Mas é só no artigo 14 que são reguladas as imunidades estatuídas no artigo 150, VI, alínea "c" da Constituição Federal.

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9.º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades neles referidas:
I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;
II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;
III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

Mesmo com o foco nesse dispositivo legal, a verdade é que sua interpretação não pode perder de vista o sentido da regra de imunidade que lhe justifica.

Conforme explanação anterior, a regra de imunidade está alicerçada nos direitos sociais à educação e à assistência social. O objetivo dessa regra é fomentar a atuação da iniciativa privada na realização das ações de interesse público, o que

⁵²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades..., p.15.

⁵²² O atual artigo 9.º, inciso IV, alínea "c" do Código Tributário Nacional, instituído pela Lei Complementar 104, de 10.01.2001, alterou sua redação original, a qual dispunha: "o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo". Como se pode ver, mesmo na redação original, o dispositivo legal fazia referência à Seção II.

em última instância, permitiria ao Estado mobilizar seus recursos financeiros a outras atividades, de sua exclusiva responsabilidade.

Não se pode ignorar, ainda, a função bastante delimitada da lei complementar que regula a imunidade. Como já exposto, a função da regra de imunidade é aclarar o comando constitucional (incisos I e II) e lhe dar operatividade.

Além disso, na maioria dos casos é o fisco que vai checar o cumprimento dos requisitos do artigo 14. Não é raro esses órgãos terem como meta de trabalho atingir volumes predeterminados de arrecadação. Diante dessas circunstâncias, é possível cogitar que se façam interpretações apressadas, a merecerem melhor reflexão.

Por isso, entendemos que a prática de conduta que afronte o rigor textual do preceptivo, mas não desfigure a natureza sem finalidade lucrativa da entidade, não pode ter como consequência o indeferimento ou a cassação da imunidade.

Com o propósito de compreender o teor dos requisitos do artigo 14 e, ainda, identificar o ponto de enlace desta lei complementar com a regra de imunidade, podemos verificar, primeiramente, que os incisos I (não distribuição de patrimônio aos funcionários e dirigentes) e II (aplicação dos recursos no país e manutenção dos objetivos institucionais) não são mais que desdobramentos da regra de imunidade em questão.

A exigência da não distribuição de lucros é forma de atender à condição imposta na norma constitucional de imunidade, para que a entidade não tenha fins lucrativos. A esse respeito, Clélio Chiesa adverte:

Essa é uma regra que não inova efetivamente a ordem jurídica, haja vista que ela está implicitamente contida no próprio comando constitucional, à medida que estabelece que somente estão albergadas pela imunidade as entidades sem fins lucrativos e, para que determinada entidade se caracterize como tal, não pode haver distribuição de lucro ou participação no seu resultado, caso contrário, deixará de ser sem fins lucrativos, transmudando sua natureza para entidade com fins lucrativos.⁵²³

Já a regra que exige a aplicação dos recursos no país pretende impor às entidades que não se desviem de seus objetivos institucionais. A remessa de recursos financeiros ao exterior indica que a entidade não está realizando ações de

⁵²³ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.163.

interesse público sem finalidade lucrativa. Afinal, a entidade só está no seu papel quando focada em atender ao interesse público nacional.

O mesmo se diga em relação ao preceito que determina que todos os recursos financeiros obtidos pela entidade devem ser dirigidos à consecução de seus fins institucionais. Também parece óbvia essa imposição. A destinação dos recursos da entidade para outra atividade enseja o desvirtuamento do seu objeto institucional, o que lhe obsta a fruição da imunidade.

Assim, o inciso II comentado acima, também é um desdobramento da regra de imunidade. Chiesa assim explicita:

De igual forma, a regra do inciso II do art. 14 do Código Tributário Nacional encontra-se contida nas dobras da norma imunizante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal, já que o fim colimado com o referido afastamento da tributação é incentivar as instituições privadas a auxiliarem o Estado na missão de proporcionar educação e assistência social aos menos favorecidos que se encontram no território brasileiro.

O objetivo da imunidade prevista no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, conferida às instituições de educação e assistência social, é incentivar a criação de entidades sem fins lucrativos que desempenhem atividades de educação e assistência no território brasileiro. Trata-se de uma desoneração com a finalidade de melhorar as condições sociais do povo brasileiro e não da população de outros países, daí a razão da existência da restrição de remessa de recurso ao exterior.⁵²⁴

Por fim, o inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional exige do contribuinte a demonstração formal de seu caráter não lucrativo. É por meio "dos registros das receitas e despesas da entidade, nos livros revestidos de formalidades, capazes de assegurar sua exatidão", que a Administração Pública pode examinar se, efetivamente, a entidade não tem fins lucrativos.

É preceito indispensável para que a Administração Pública seja capaz de controlar a conduta dessas entidades imunes e evitar eventuais abusos perpetrados por pessoas inescrupulosas. Dessa maneira, como aponta Regina Helena Costa, a função do inciso III é "assegurar o controle da fruição do benefício"⁵²⁵.

É possível verificarmos, nesse inciso, o requisito que instrumentaliza a relação entre a pessoa imune e a Administração Pública. Por meio dessa exigência,

⁵²⁴ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.153.

⁵²⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.167.

a entidade imune é obrigada a ter em seus registros a escrita regular de suas receitas e despesas. Trata-se de dever instrumental, cujo descumprimento enseja a cassação ou o indeferimento da imunidade. Como se vê, referido inciso não está a aclarar disposição implícita contida na norma constitucional. Essa regra, como ensina Chiesa, inova a ordem jurídica.⁵²⁶

Feitas essas considerações, é importante examinar cada um de seus incisos.

5.6 REQUISITOS DO ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

5.6.1 Não distribuição do patrimônio e rendas a qualquer título – art. 14, I - CTN

A redação do inciso I, artigo 14 sofreu modificação em 2001, por ocasião da edição da Lei Complementar n.º 104, de 10.01.2001. Antes, o inciso I estabelecia que a entidade que intencionasse fruir da imunidade tributária não deveria distribuir "qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado".

Após a edição desse diploma legal, o inciso I, artigo 14, passou a ter a seguinte redação: "não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título".

O objetivo da nova redação foi aclarar um comando que já estava implícito na redação anterior do artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional. De fato, à luz de uma interpretação sistemática da regra antiga, o dirigente não poderia auferir em seu favor qualquer tipo de receita que não fosse o seu salário.

De qualquer maneira, veio em boa hora a regra que suprimiu a imprecisão anterior, estabelecendo que a distribuição do patrimônio ou da renda não poderia ocorrer de forma alguma, em nenhuma hipótese. Sobre o tema, é esclarecedora a lição de Aires Barreto e Paulo Ayres Barreto:

⁵²⁶ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.154.

Embora não se possa afirmar que o texto primitivo não houvesse sido recepcionado pela Constituição Federal, o certo é que esse dispositivo do CTN, tal como redigido, carecida de precisão, não era tecnicamente rigoroso; sua redação era insuficiente para vedar amplamente as várias hipóteses de distribuição de superávit. A Lei Complementar n. 104/01, destarte, longe de afrontar a Constituição, cumpre a missão que lhe é própria, realiza adequadamente seu intento, explicitando, rigorosamente, o espírito da letra 'c' do inciso VI, do art. 150 da CF. É, pois, plenamente constitucional o aditamento 'a qualquer título' trazido ao CTN, art. 14, I, pela Lei Complementar n. 104/2001'.⁵²⁷

O inciso I, do artigo 14 do Código Tributário Nacional, impede a distribuição dos recursos financeiros da entidade a seus dirigentes e colaboradores.

O preceito busca deixar claro que essas entidades não podem ter como mote de funcionamento gerar dividendos aos seus dirigentes, funcionários e instituidores. O objetivo é outro. Auxiliar o Estado na consecução de atividades de interesse público na área da educação e da assistência social.

Não significa que a entidade esteja impedida de obter superávit ao término de seu exercício financeiro, nem que não possa estabelecer práticas de gestão com vistas a otimizar ao máximo a obtenção do saldo positivo. Apenas não pode distribuir esse resultado positivo, devendo ser reinvestido nas atividades institucionais da entidade.

Como desdobramento desse preceito, estabelecido expressamente no artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, podemos incluir outro, tão importante quanto.

Trata-se de orientação para que a entidade destine seu patrimônio a outras similares, no caso de encerramento das atividades. A não realização dessa providência autorizaria seus instituidores a dividirem o patrimônio da entidade, caracterizando modalidade de participação nos lucros, vedada pela regra de imunidade.

Devemos lembrar que o Código Civil determina seja o patrimônio da fundação extinta transferido para outra, que promova atividade similar. Essa disposição, entretanto, não é obrigatória às associações, sendo autorizado a seus associados que se restituam de suas contribuições. Mas para as associações obterem a qualificação de OSCIP devem estabelecer em seu estatuto cláusula determinando a remessa de seu patrimônio a outra OSCIP com o mesmo objeto, em caso de dissolução.

Nessa hipótese, uma entidade que teve seu início numa pequena casa, comprada a duras penas por seus instituidores, que venha a se transformar numa

⁵²⁷ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.69.

organização nacional detentora de um vasto patrimônio, não poderia ter seu patrimônio dividido e distribuído entre seus criadores, após o encerramento de suas atividades.

Essa prática atestaria o descumprimento da regra de imunidade, pois a falta de finalidade lucrativa, imposta pela regra de imunidade, seria apenas aparente. O verdadeiro objetivo dessa entidade seria obter resultados positivos em favor de seus instituidores e não realizar desinteressadamente ações de interesse público na área da educação e assistência social. O não recolhimento dos impostos, em virtude da imunidade então obtida pela entidade, representaria o principal motivo do acréscimo patrimonial do instituidor.

É verdade que a eventual distribuição do patrimônio aos instituidores ocorreria depois do encerramento das atividades da entidade. Mas o beneficiamento obtido, particularmente, pelos dirigentes, revelaria que a orientação da entidade, por toda sua existência, não fora a falta de finalidade lucrativa. Em função disso, seria possível concluir que desde sua existência a entidade não era imune.

A respeito do tema, Aires Fernandino Barreto e Paulo Ayres Barreto sustentam:

Convém lembrar que no caso de fusão, incorporação, cisão ou encerramento das atividades da entidade assistencial ou educacional sem fins lucrativos, o patrimônio desta deverá ser destinado a outra instituição que atenda às condições de gozo da imunidade ou ao próprio poder público. Tal dispositivo deve ser entendido como desdobramento da previsão contida no art. 14, I, do Código Tributário Nacional, que veda a distribuição de qualquer parcela do patrimônio ou das rendas da entidade imune. Com efeito, fosse possível, sem perda da imunidade, destinar o patrimônio a quaisquer pessoas ou entidades, frustrado estaria o dispositivo que veda a distribuição de lucros ou do patrimônio. Assim, o propósito da exigência de que nos Estatutos conste o patrimônio venha a ser destinado à outra entidade congênere ou ao Poder Público – na hipótese de extinção da entidade – nesta em evitar que o acúmulo de patrimônio, ao longo do tempo, fruto do não pagamento de impostos (e, eventualmente, da contribuição para a seguridade social, no caso de entidades filantrópicas), possa beneficiar seus instituidores. Isso equivaleria a distribuir o patrimônio e seus resultados, o que é vedado pelo inciso I do art. 14 do CTN.⁵²⁸

Ainda tratando do artigo 14, inciso I, é preciso diferenciar o que seja distribuição de patrimônio ou renda, de um lado, e remuneração de dirigente, de outro. O patrimônio e a renda referidos no artigo 14, inciso I, representam o resultado positivo proveniente das atividades desenvolvidas pela entidade sem fins lucrativos.

⁵²⁸ BARRETO, Aires; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias...**, p.78-79.

Como bem adverte Leandro Marins, a exigência imposta pelo requisito é "que nenhuma outra pessoa, senão a própria instituição de educação ou de assistência social, se beneficie do resultado do desenvolvimento de suas atividades". Nada tem que ver, portanto, com os recursos financeiros da entidade, utilizados para promover a remuneração de seus dirigentes e funcionários.

O inciso I do artigo 14 do Código Tributário Nacional, como já explicitado, tem como função regular a norma constitucional, na parte que estabelece que a entidade não pode ter fins lucrativos.

É nesse contexto, com o intento de regular esse caráter não lucrativo, que deve ser compreendido o inciso I, artigo 14 do Código Tributário Nacional. Nessa medida, o pagamento de remuneração pela entidade, aos seus funcionários e dirigentes, não é elemento que desvirtua a natureza não lucrativa daquela. Medida que contrarie essa prática, afrontaria a tutela dos "valores sociais do trabalho e da livre iniciativa" (CF/1988, arts. 1.º, IV e 170), e ainda, da "propriedade privada" (CF/1988, art. 5.º, XXII e 170, II).

Para que fique registrada a impropriedade do entendimento em contrário, consideramos pertinente sopesar o teor do inciso VI, artigo 4.º da Lei das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP).

O preceptivo legal dispõe que os dirigentes dessas entidades sem fins lucrativos que auxiliam o Estado estão autorizados a receber remuneração pelos serviços que realizam, desde que os valores recebidos sejam compatíveis com o do mercado.⁵²⁹

Referida norma, ainda que não trate da imunidade às instituições de educação ou assistência social sem fins lucrativos, parece explicitar a posição da doutrina quanto à interpretação do artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional. Vejamos a posição de Roque Antônio Carrazza:

⁵²⁹ Art. 4.º [...] VI - a possibilidade de se instituir remuneração para os dirigentes da entidade que atuem efetivamente na gestão executiva e para aqueles que a ela prestam serviços específicos, respeitados, em ambos os casos, os valores praticados pelo mercado, na região correspondente a sua área de atuação.

A remuneração dos funcionários e administradores não afasta a imunidade, desde que seja equivalente aos serviços por eles prestados. O que afasta a imunidade é a remuneração exorbitante, que mal consegue esconder a distribuição do patrimônio ou das rendas da entidade.⁵³⁰

Essa regra, em verdade, dá cumprimento aos dispositivos constitucionais que enumeram os valores sociais acima mencionados (trabalho, livre iniciativa e propriedade privada), garantindo a justa remuneração. Por isso, deve servir de orientação para qualquer entidade que pretenda fruir da imunidade.

Do que acima foi exposto, reiteramos que a *mens legis* do inciso I, artigo 14 do Código Tributário Nacional é evitar que os funcionários, dirigentes, associados ou terceiros, venham a se beneficiar do resultado positivo da entidade, visto que este deve, necessariamente, ser reinvestido à instituição ou entidade similar.

5.6.2 Ausência de remessa ao exterior e aplicação dos recursos nos objetivos institucionais – artigo 14, inciso II do Código Tributário Nacional

Um trecho do inciso II, artigo 14, do Código Tributário Nacional, representa uma reprodução parcial do artigo 150, § 4.º da Constituição Federal, já tratado no presente trabalho. O preceito dispõe que os recursos obtidos pela entidade sejam destinados à realização de seu objetivo institucional.

Sobre essa reprodução do Código Tributário Nacional, realizada pela Constituição Federal de 1988, Regina Helena Costa lembra que "a exigência de que o patrimônio, a renda e os serviços da entidade estejam relacionados com as finalidades essenciais foi 'constitucionalizada', a teor do disposto no art. 150, § 4.º, da Lei Maior"⁵³¹.

⁵³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.766.

⁵³¹ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.164.

Nesse particular, portanto, o comando da lei complementar é idêntico àquele estatuído na Constituição Federal, sendo disposição irrelevante. Há, todavia, mais uma norma no inciso II, artigo 14. Diz respeito à determinação para que os recursos da entidade imune sejam aplicados no Brasil.

Parece-nos legítima a determinação. Como dito, o objetivo da regra de imunidade em comento é fomentar a prática de ações que, a rigor, deveriam ser realizadas pelo Estado.

Ou seja, a entidade que tiver seu foco de atuação em outro país, obviamente, não estará ajudando a garantir o acesso à educação e assistência social ao Estado brasileiro. Portanto, mesmo que seja uma atuação altruísta que tenha como objetivo combater a fome no Haiti, por exemplo, a entidade não estará cumprindo o requisito em comento, razão suficiente para que lhe seja afastada a pretensa imunidade.⁵³²

Entendemos, aliás, que essa interpretação está em consonância com o objetivo da regra de imunidade, que é fomentar a iniciativa privada para auxiliar o Estado na consecução de atividades de interesse público. De outro lado, não entendemos que a eventual remessa de recursos financeiros ao exterior, no objetivo de auxiliar funcionário da entidade que esteja participando de curso, congresso, ou qualquer outra atividade que vise a seu aprimoramento profissional, seja motivo suficiente para inviabilizar o reconhecimento da imunidade. O objetivo da entidade, nesse caso, seria a melhora qualitativa de suas atividades, com o aprimoramento de seu corpo de funcionários.

Ainda sem ignorar o objetivo da regra de imunidade, compartilhamos do entendimento de Roque Carrazza, para quem a remessa de recursos financeiros ao exterior, com vistas a realizar investimentos financeiros, não pode ser óbice à fruição

⁵³² Essa é a posição de Baleeiro: "Não gozará da imunidade o partido organizado no Brasil para restauração da monarquia em Portugal, a congregação religiosa destinada à conversão dos chineses ao catolicismo, a associação votada à prestação de socorros ou de recursos educacionais à Abissínia. Nem poderá permanecer no gozo da imunidade a confraria que remeter parte de suas rendas para a direção central em Roma ou para missões alhures. O fim específico há de ser procurado e realizado no Brasil" (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p.187-188). Da mesma maneira, Roque Carrazza: [...] a necessidade de aplicação dos recursos no País impede que haja remessa definitiva de divisas ao exterior ou, mesmo, que a entidade auxilie financeiramente outras congêneres no exterior (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.766).

da imunidade: "Basta que os dividendos assim obtidos venham, na consecução de suas finalidades, investidos integralmente no País"⁵³³.

Entendemos, portanto, que a exigência desse requisito só se justifica se tiver por objetivo, efetivamente, o desvio de recursos. Se a remessa ao exterior objetivar o aumento de patrimônio da entidade, ou o aprimoramento de seu quadro profissional, no objetivo de qualificar as atividades desenvolvidas pela entidade, desde que devidamente comprovado pela entidade, não há razão para o não reconhecimento da imunidade.

5.6.3 Escrituração das receitas e despesas

O inciso III, artigo 14 do Código Tributário Nacional dispõe que a entidade deverá manter "escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão".

Contudo, consideramos arbitrário o não reconhecimento da imunidade em função de eventuais irregularidades formais nos referidos livros de registros contábeis da entidade. No nosso país existem milhares de entidades de educação e assistência social sem fins lucrativos. Muitas são bem organizadas e costumam ser comparadas com empresas lucrativas, tendo em vista o profissionalismo, a seriedade e a história que os circundam.

Mas em vista da demanda social represada num país continental como o Brasil, é comum a existência de dirigentes e funcionários sem preparo para a condução das questões burocráticas relacionadas às entidades, o que não os impedem de desenvolver com seriedade, idoneidade e eficácia suas ações institucionais.

Além disso, como expusemos anteriormente, não podemos ignorar que os requisitos do artigo 14 têm um objetivo claro: explicitar a regra de imunidade estabelecida na Constituição, impondo exigências objetivas às entidades imunes, com o intento de evitar desvios e abusos.

⁵³³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.766.

O inciso III, especialmente, como expusemos no item anterior, tem a função de dar elementos à Administração Pública, para que tenha meios de averiguar se os recursos das entidades estão sendo dirigidos aos seus objetivos institucionais, sem quaisquer desvios capazes de desqualificar o caráter não lucrativo da entidade.⁵³⁴

A atuação da Administração Pública, ao examinar o cumprimento desse requisito, deve estar alinhada a esse objetivo.

Dentro desse contexto, seguimos a posição de Roque Antonio Carrazza, de que as simples irregularidades contábeis encontradas pela autoridade fiscal, não podem dar causa à suspensão dessas imunidades.⁵³⁵

Reiteramos que, para o atendimento ao inciso III, artigo 14 do Código Tributário Nacional, basta que os elementos contábeis então fornecidos à Administração Pública indiquem que, efetivamente, a entidade cumpre seus objetivos institucionais e, ainda, não distribui lucros.

Feitas as explanações sobre os requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional, devemos esclarecer que as disposições do artigo 4.º da Lei n.º 9.790/99 demonstram que as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público estão obrigadas a atender às mesmas exigências.

Relativamente ao caráter não lucrativo da entidade, exigência imposta no inciso I, do artigo 14 do Código Tributário, como condição para a fruição da imunidade, ressaltamos que as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, para serem certificadas como tal, também devem atender a tal condição.

O artigo 1.º da Lei n.º 9.790/99 trata expressamente dessa imposição, estatuidando que as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público não podem ter fins lucrativos.⁵³⁶

⁵³⁴ No percurso dessa interpretação, Carrazza destaca: "Finalmente, a exigência de escrituração, em livros próprios, das suas receitas fornece ao Fisco instrumentos aptos a averiguar o cumprimento dos requisitos anteriormente mencionados. (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.767).

⁵³⁵ *Id.*

⁵³⁶ Art. 1.º Podem qualificar-se como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, desde que os respectivos objetivos sociais e normas estatutárias atendam aos requisitos instituídos por esta Lei.

§ 1.º Para os efeitos desta Lei, considera-se sem fins lucrativos a pessoa jurídica de direito privado que não distribui, entre os seus sócios ou associados, conselheiros, diretores, empregados ou doadores, eventuais excedentes operacionais, brutos ou líquidos, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, auferidos mediante o exercício de suas atividades, e que os aplica integralmente na consecução do respectivo objeto social.

Deve ser acrescentado, ainda, que a regra implícita extraída do inciso I, artigo 14 do Código Tributário Nacional, conforme argumentação por nós apresentada anteriormente, que exige da entidade a destinação de seu patrimônio a outra similar caso encerre seu funcionamento, está expressamente estatuída no inciso IV do artigo 4.º da Lei n.º 9.790/99, o qual estatui que em caso de dissolução o patrimônio será transferido a outra pessoa jurídica similar.⁵³⁷

Relativamente ao inciso II, do artigo 14 do Código Tributário Nacional, o fato de não constar disposição idêntica na Lei 9.790/99, não afasta o implícito atendimento a essa exigência pela entidade qualificada como Organização da Sociedade Civil de Interesse Público.

Como já registramos o artigo 1.º e o artigo 4.º, inciso IV da Lei n.º 9.790/99, atestam o objetivo imposto às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, de que não tenham fins lucrativos. Além disso, o §1.º da Lei 9.790/99 dispõe que a receita da entidade deve ser destinada à consecução do respectivo objeto social, o que indica certa semelhança ao requisito em comento. Devemos acrescentar, ainda, que a regra disposta no inciso II, artigo 14, que veda a remessa de recursos ao exterior, tem como finalidade, apenas, evitar desvios. Por isso, demonstramos que eventual remessa de recursos ao exterior, para efetuar pagamento ou realizar investimento com o objetivo de qualificar as ações no Brasil, realizadas pela entidade, não é prática impeditiva da fruição da imunidade. Assim, o fato de não constar disposição expressa na Lei n.º 9.790/99, que rephrase o comando disciplinado no inciso II, do artigo 14 do Código Tributário Nacional, não pode ser condição à fruição da imunidade.

Por último, no tocante à exigência disposta no inciso III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional, ainda que não haja regra idêntica estabelecida na Lei n.º 9.790/99, o artigo 4.º, inciso VII normatiza imposição similar que tem o mesmo efeito.⁵³⁸

⁵³⁷ IV - a previsão de que, em caso de dissolução da entidade, o respectivo patrimônio líquido será transferido a outra pessoa jurídica qualificada nos termos desta Lei, preferencialmente que tenha o mesmo objeto social da extinta

⁵³⁸ VII - as normas de prestação de contas a serem observadas pela entidade, que determinarão, no mínimo:
a) a observância dos princípios fundamentais de contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade;

As condições impostas às Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público nesse dispositivo legal são as seguintes: (i) observar os princípios fundamentais da contabilidade⁵³⁹ e das Normas Brasileiras de Contabilidade⁵⁴⁰; (ii) dar publicidade de seus relatórios de atividades e, ainda, de seus resultados financeiros, ao final do exercício financeiro; (iii) realizar a prestação de contas de todos os recursos públicos recebidos.

Esses princípios e regras fundamentais da contabilidade, bem como as disposições concernentes à prestação de contas dos recursos públicos, exigem a escrituração das receitas e despesas da entidade. Há, dessa maneira, razão suficiente para que se conclua que tais entidades atendem, também, as imposições do inciso III, artigo 14 do Código Tributário Nacional.

Podemos concluir, portanto, que uma entidade qualificada como OSCIP e, por conseguinte, cumpridora das exigências impostas pela Lei n.º 9.790/99 e, especialmente, pelo artigo 4.º desse diploma legal, é também cumpridora dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Dessa maneira, o certificado de OSCIP devidamente atualizado é elemento probatório relevante junto à autoridade fiscal para demonstrar o cumprimento dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

b) que se dê publicidade por qualquer meio eficaz, no encerramento do exercício fiscal, ao relatório de atividades e das demonstrações financeiras da entidade, incluindo-se as certidões negativas de débitos junto ao INSS e ao FGTS, colocando-os à disposição para exame de qualquer cidadão;

c) a realização de auditoria, inclusive por auditores externos independentes se for o caso, da aplicação dos eventuais recursos objeto do termo de parceria conforme previsto em regulamento;

d) a prestação de contas de todos os recursos e bens de origem pública recebidos pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público será feita conforme determina o parágrafo único do art. 70 da Constituição Federal.

Parágrafo único. É permitida a participação de servidores públicos na composição de conselho de Organização da Sociedade Civil de Interesse Público, vedada a percepção de remuneração ou subsídio, a qualquer título. (Incluído pela Lei n.º 10.539, de 2002).

⁵³⁹ Os princípios fundamentais de Contabilidade estão catalogados na Resolução CFC 1282/2010, especialmente no *caput* do artigo 3.º desse diploma normativo: Os princípios são os seguintes: da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência. O artigo 7.º trata do Princípio pelo Valor Original, que orienta sejam os ativos registrados pelos valores pagos e os passivos pelos valores dos recursos recebidos em troca da obrigação. A orientação, como se vê, sugere o registro real da movimentação financeira da entidade. Há, pois, correspondência com a regra contida no inciso III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

⁵⁴⁰ Entre as Normas Brasileiras de Contabilidade, aquelas que guardam relação com o artigo 14, inciso III do Código Tributário, são a NBCT 12, que orienta a escrituração contábil pelo profissional com base em documentos e evidências (2.1.2 e) e, ainda, a que orienta os registros contábeis das fundações em geral (NBC T.10.4) e disciplina a prática da contabilidade das entidades sem fins lucrativos (NBC T.10.19), tratadas no item 10.19.1.

5.6.4 Retenção na fonte: o quarto requisito – Art. 9.º, § 1.º - CTN

Além de se referir aos três incisos, estabelecendo-os como requisitos imprescindíveis ao gozo da imunidade, o § 1.º⁵⁴¹ do art. 14 faz alusão ao § 1.º⁵⁴² do art. 9.º do Código Tributário Nacional, indicando-o como o quarto requisito, indispensável à obtenção da imunidade.

Esse dispositivo legal exige que a entidade imune assuma sua condição de responsável tributária quando lhe couber, devendo efetuar regularmente a retenção do imposto na fonte. Em outras palavras, o fato de a entidade ter direito à imunidade não elide que seja obrigada a cumprir seus deveres tributários como substituta tributária.

O § 1.º do art. 14 dispõe que o eventual descumprimento desse preceito deve ter como consequência a suspensão da imunidade.

A imposição, todavia, transborda os limites materiais da lei complementar. Como já destacamos, o comando constitucional que dispõe sobre as imunidades do art. 150, VI, c da Constituição Federal, esgotou o tema, deixando à lei complementar, apenas, a responsabilidade de estabelecer regras procedimentais concernentes à forma de pretensão do direito à imunidade.

Não é por outro motivo que Paulo de Barros Carvalho, ao se referir aos requisitos que regulamentam a imunidade tributária do artigo 150, VI, “c” da Constituição Federal, indica claramente que os três incisos do art. 14 do Código Tributário Nacional "são as únicas exigências para o enquadramento no preceito imunizante, não podendo o legislador ou mesmo o intérprete, por meio de simples lei ordinária, modificá-los"⁵⁴³.

O não pagamento do imposto retido não é prova de atividade lucrativa, nem de um eventual desvio na consecução das atividades da entidade. Daí se depreende que a exigência estabelece imposição não demarcada na regra constitucional da imunidade. Por isso, mesmo disposta em lei complementar, se não estiver contemplada

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

⁵⁴² § 1.º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

⁵⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.16.

na regra constitucional ainda que implicitamente, não pode ser vista como condição indispensável à fruição da imunidade.⁵⁴⁴

A não retenção, por outro lado, pode ser decorrente da eventual inconstitucionalidade ou inexigibilidade da exação, do fato de não figurar como substituta legal responsável pelo pagamento do tributo, ou ainda, de uma eventual divergência entre o substituto e o substituído.

Nessas hipóteses, a entidade pode defender-se administrativa e judicialmente. Se é assim, não seria razoável aceitar pudesse a Administração Pública suspender a imunidade tributária da entidade, nos termos do art. 14, paragrafo 1.º, antes mesmo de a entidade ser condenada pelo eventual não pagamento do tributo na fonte.

Entendemos, ainda, que a imposição de uma punição tão grave à entidade imune fere o princípio da isonomia, pois, além de ficar impedida da fruição do benefício, deverá se submeter às sanções previstas em lei, dirigidas a qualquer outro contribuinte. Em situação bem mais confortável ficaria a empresa, não imune, pois mesmo com fins lucrativos, lhe bastaria assumir as sanções. Como lembra Carrazza, nesse caso a entidade sem fins lucrativos sofreria "dupla sanção que absolutamente não se justifica, ainda mais se considerarmos que ela alcançará pessoa que, com objetivos altruístas, associa-se ao Estado na consecução do bem comum"⁵⁴⁵.

Não fosse o descabimento da regra que prevê a cassação da imunidade diante do não pagamento do imposto retido, a exigência disposta no art. 9.º, ainda vulnera o princípio da isonomia e da ampla defesa. Não é, portanto, requisito à fruição da imunidade.

Idêntica interpretação deve ser realizada sobre a regra contida no §1.º do artigo 9.º do Código Tributário Nacional que condiciona à fruição da imunidade a observância dos deveres instrumentais.

⁵⁴⁴ Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza, advertiu: "O eventual descumprimento de requisitos que não se correlacionam com a ausência de fins lucrativos, posto sancionável, absolutamente não pode levar à perda ou a suspensão da imunidade. Vai daí que os comandos contidos no art. 9., paragrafo primeiro, do CTN, não podem ser considerados requisitos inafastáveis à fruição da imunidade das instituições de educação e de assistência social, já que não levam à comprovação da ausência de fins lucrativos". (CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, p.916).

⁵⁴⁵ *Ibid.*, p.763.

5.7 SOBRE A SUSPENSÃO DA IMUNIDADE

O § 1.º, artigo 14 do Código Tributário Nacional também dispõe que o eventual descumprimento dos requisitos autoriza a suspensão da imunidade pela autoridade competente. Ocorre, entretanto, que o procedimento a ser adotado com vistas a determinar a suspensão da imunidade não foi regulamentado pelo Código Tributário Nacional, nem por outra lei complementar.

A omissão impôs a edição do artigo 32 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁵⁴⁶, que teve o objetivo de disciplinar a questão. De acordo com esse preceptivo legal, a fiscalização tributária da Receita Federal, ao apurar o descumprimento de um dos requisitos do artigo 14 ou do § 1.º, artigo 9.º, ambos do Código Tributário Nacional, deve expedir notificação fiscal à entidade, indicando o ato infrator e a data de sua ocorrência.

Após o recebimento da notificação, é facultado à entidade apresentar, em trinta dias, seus argumentos de defesa, encartando as provas que entender necessárias, cabendo ao Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidir sobre a questão. No caso de improcedência da pretensão da entidade, será expedido o ato declaratório suspensivo do benefício, que retroagirá à data do ato infrator.⁵⁴⁷

⁵⁴⁶ Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. § 1.º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9.º, § 1.º, e 14, da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

⁵⁴⁷ § 2.º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3.º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4.º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2.º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5.º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

Expedido esse ato, a entidade está autorizada a protocolizar impugnação em trinta dias, que deverá ser julgada pela Delegacia de Julgamento⁵⁴⁸, a qual será recebida sem efeito suspensivo⁵⁴⁹, podendo ser lavrado auto de infração pela autoridade fiscal⁵⁵⁰.

Paulo de Barros Carvalho⁵⁵¹, Clélio Chiesa⁵⁵² e Regina Helena Costa⁵⁵³ sustentam que o procedimento de suspensão da imunidade referido no art. 14, § 1.º do Código Tributário Nacional, em última análise, trata do instituto da imunidade, ou seja, de uma limitação ao poder tributário. Assim é que o procedimento de suspensão deve ser disciplinado por lei complementar, em atenção ao artigo 146, inciso II, da Constituição Federal. Por esse motivo, o art. 32 da Lei n.º 9.430/96, segundo esses autores, seria inconstitucional.

Hugo de Brito Machado Segundo, por outro lado, considera possível que a lei ordinária trate desses aspectos relativos ao procedimento para o exercício do direito à imunidade. Nessa medida, não haveria óbice na regulação desse tema pela via da lei ordinária.⁵⁵⁴

⁵⁴⁸ § 6.º Efetivada a suspensão da imunidade:

- I- a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;
- II- a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

⁵⁴⁹ § 8.º A impugnação e o recurso apresentados pela entidade não terão efeito suspensivo em relação ao ato declaratório contestado.

⁵⁵⁰ Art. 32, § 2.º, inciso II.

⁵⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades...*, p.22.

⁵⁵² "A par disso, o instrumento normativo utilizado é inadequado. A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que regulou o procedimento de suspensão dos benefícios de determinada imunidade no âmbito federal, é lei ordinária e, como é consabido, o art. 146, da Constituição Federal é expresso no sentido de que 'as limitações constitucionais ao poder' somente podem ser regulamentadas por meio de lei complementar. Logo, a referida regulamentação padece de vício insanável, que compromete totalmente a sua regularidade formal". (CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p.173).

⁵⁵³ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.168.

⁵⁵⁴ Segundo Hugo de Brito Machado, "É admissível que a lei ordinária cuide de aspectos procedimentais do direito à imunidade, vale dizer, não de quando esse direito existe ou não existe (só a Constituição Federal e a Lei Complementar podem fazê-lo), mas de *como* ele será pleiteado, reconhecido, e eventualmente suspenso. É o caso, por exemplo, do disposto no art. 32 da Lei 9.430/1996, que trata do processo administrativo de suspensão ou cancelamento da imunidade. Os requisitos são os previstos em Lei complementar, mas a forma como o seu preenchimento é aferido pela autoridade pode ser tratada em lei ordinária". (MACHADO, Hugo de Brito. *Disciplina legal tributária do terceiro setor*, p.72).

Independentemente da divergência de posições quanto à possibilidade desse rito procedimental vir regulado em lei ordinária, importa destacar, como lembra Regina Helena Costa, que esse ato de suspensão tem natureza meramente declaratória. Desse modo, o contribuinte "não fica vinculado a qualquer atuação administrativa"⁵⁵⁵. Sendo assim, do mesmo modo que o contribuinte não precisa do pronunciamento da autoridade administrativa para obter a imunidade, esta não precisa suspender para só depois cassar a imunidade, ou deixar de reconhecer a imunidade.

A seguir, no exame da materialidade do artigo 32 da Lei n.º 9.430/96, já em relação ao § 5.º, entendemos deva ser refutada a disposição que determina a suspensão desde a data do ato irregular. É preciso esclarecer que, para fins de suspensão, não é possível cogitar a hipótese da retroatividade de seus efeitos⁵⁵⁶.

Como adverte Paulo de Barros Carvalho, o § 1.º, artigo 14 do Código Tributário Nacional trata do instituto da suspensão, mas este só se opera *ex nunc*. Desse modo, se houve essa restrição pelo legislador complementar, não pode a lei ordinária ultrapassar os limites ali estabelecidos⁵⁵⁷. No mesmo sentido, Clélio Chiesa ensina:

Suspender, como é consabido, significa sustar, sobrestar, impedir, não dar prosseguimento. *In casu*, sustar o gozo dos benefícios de hipótese de imunidade até que a entidade interessada demonstre estar novamente cumprindo os requisitos estabelecidos no art. 14 do CTN, visto que os benefícios são conferidos pela Carta Magna e não podem ser cassados por normas infraconstitucionais.⁵⁵⁸

De qualquer maneira, entendemos ser possível cogitar a suspensão da imunidade, a qual, todavia, deverá operar seus efeitos a partir do instante em que o

⁵⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias teoria e análise da jurisprudência do STF**, p.168.

⁵⁵⁶ Sobre o tema, Leandro Marins de Souza esclarece: "A suspensão do benefício da imunidade, evidentemente, não ocorre para trás. Não há como se suspender algo com efeitos retroativos; a suspensão opera efeitos para o futuro. Somente foi dado à autoridade administrativa, em verificando a inobservância aos requisitos para a fruição da imunidade, suspendê-la, até comprovação do reenquadramento nos requisitos pela instituição". (SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do Terceiro Setor no Brasil**, p. 197).

⁵⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades...*, p.22.

⁵⁵⁸ CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro...**, p. 175.

fisco verificar a irregularidade, desde que atendido o devido processo legal, cuja regulamentação encontra-se estabelecida no §2.º, art. 32 da Lei n.º 9.430/96.

A título de exemplo, se a autoridade identificar que no passado a entidade imune vinha distribuindo parcela de seu patrimônio e sua renda, em frontal violação ao artigo 14, inciso I, do Código Tributário Nacional, deve decidir pela suspensão da imunidade. Porém, em se tratando de suspensão, os efeitos dessa decisão devem incidir a partir do instante em que a autoridade apurar a irregularidade e não do momento em que o ilícito passa a ser perpetrado pela entidade.

Por fim, na medida que analisamos os incisos do artigo 14 e seu §1.º, do Código Tributário Nacional, consideramos conveniente apresentar uma nota quanto ao §2.º⁵⁵⁹, mesmo que este preceito nada acrescente ao tema. A disposição tratada nesse comando consta do artigo 150, §4.º da Constituição, já examinado no item 4.6 do presente trabalho. Nessa medida, desnecessária qualquer outra investigação centrada nesse preceptivo legal.

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

6 CONCLUSÃO

1. Feita nossa incursão a respeito do tema proposto, consideramos possível estabelecer algumas conclusões, as quais serão enumeradas pela ordem dos capítulos em que estão inseridos seus fundamentos.

2.1 A necessidade de implementação de uma sociedade assentada na previsibilidade e na calculabilidade, de maneira a permitir o desenvolvimento e o crescimento das atividades comerciais da Europa, desde o século XII, contribuiu na formação e no funcionamento do Estado Moderno.

2.2 O objetivo do Estado Liberal, instaurado a partir da Revolução Francesa, era de intervir na sociedade, apenas, para exercer o poder de polícia, promover a administração da justiça e prestar alguns poucos serviços públicos. Essa atuação, contudo, alicerçada na pretensão de garantir a liberdade individual, não foi eficaz. De fato, em função do desenvolvimento da indústria e do comércio, cresceram em ritmo vertiginoso a miserabilidade e a desigualdade. Surge, assim, a necessidade de se instituir um Estado que garanta a justiça social.

Aparecem, então, os direitos de segunda e terceira gerações, com a implementação do Estado Social, buscando-se a integração da legitimidade (observância dos valores e princípios) com a legalidade (cumprimento das leis e regras). Diante da maior importância atribuída aos valores e princípios, é estabelecida a supremacia da legitimidade sobre a legalidade. Nesse cenário, ainda, o princípio da solidariedade passa a informar, também, a atividade tributária.

A partir da segunda metade do século XX, ocorreram várias transformações nas relações econômicas, culturais, sociais e políticas, num processo muito rápido. Tais transformações forçaram a modificação estrutural do Estado. De fato, pois todas as mudanças sociais ocorridas impulsionaram a redução da produtividade, o que também diminuiu a arrecadação do Estado.

Diante das dificuldades do Estado em fazer frente aos gastos públicos, tentou-se transferir à iniciativa privada as atividades por este realizadas. Dessa maneira, ante as inúmeras mudanças no âmbito social e econômico, ocorridas a partir da segunda metade do século XX, a estrutura do aparato estatal ganha nova feição. Para se manter o Estado passa a incentivar e fomentar a prestação das atividades de interesse público pelos particulares. Surge, então, uma nova força no aparato estatal, representada pelas agências reguladoras, organizações não governamentais e outras entidades privadas voltadas às ações públicas.

Na América Latina a crise se instaurou na década de 1980. À época, nem o Estado, nem o Mercado eram capazes de atender às demandas dos cidadãos. Assim, sua participação na realização de alguns serviços sociais era fundamental.

A Reforma do Aparelho do Estado dividiu a Administração Pública em quatro setores. O núcleo estratégico seria responsável pelas políticas públicas. As atividades exclusivas compreenderiam aquelas só realizadas pelo Estado. Os serviços não exclusivos ou competitivos corresponderiam aos praticados pelo particular. Por fim, o outro setor seria o das entidades públicas que produzissem bens. O Terceiro Setor, portanto, seria o dos serviços não exclusivos, a serem prestados por fundações, cooperativas ou associações, qualificadas como Organizações Sociais.

- 2.3 A expressão Terceiro Setor aparece na década de 1970, nos Estados Unidos e na Inglaterra, chegando ao Brasil nos anos 80, por meio da Reforma Administrativa do Aparelho do Estado. As atividades realizadas pelas Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, tratadas na Lei n.º 9.790/99, compreendem as ações de interesse público que vinham sendo realizadas pela sociedade brasileira à época da edição do referido diploma legal. As Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público só podem assumir a figura de associação ou de fundação. A atuação propositiva intencionada na Lei n.º 9.790/99, contudo, não influenciou os outros diplomas legais, pois o Código Civil não trata

especialmente do disciplinamento das atividades econômicas por essas entidades, nem instituiu um regramento comum e sistematizado que leve em conta as particularidades das organizações do Terceiro Setor, sem estabelecer um regime jurídico próprio.

- 3.1 A imunidade tributária é uma regra de exoneração prevista na Constituição Federal. O principal motivo para que assim seja está no fato de que, especialmente no Brasil, inúmeras regras tributárias estão estabelecidas na Constituição Federal. Assim, seria esperado que algumas regras de exoneração também estivessem dispostas nesse diploma legal.

Mesmo em se tratando de regra estatuída na Constituição, a verdade é que estabelece disposições obrigatórias aos seus destinatários, não compreendendo apenas um programa. Ainda em função de sua posição no ordenamento jurídico, seu comando subordina as demais regras e em vista do caráter rígido da Constituição, intenta figurar como regra perene. A imunidade está estabelecida na Constituição Federal e, juntamente com os princípios constitucionais e com as regras de atribuição de competência tributária, demarcam esse campo de competência.

A doutrina vê o instituto da imunidade tributária de diferentes formas. Como limitação constitucional ao poder de tributar, supressão ou exclusão da competência tributária, como princípio, como regra de não incidência constitucionalmente qualificada, como direito subjetivo e, ainda, como regra de estrutura que auxilia na conformação do campo de competência tributária. Seguimos a posição de Paulo de Barros Carvalho, para quem a imunidade é a "classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas" estabelecidas na Constituição Federal, que fixam a não competência das pessoas políticas de direito constitucional interno "para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e

suficientemente caracterizadas"⁵⁶⁰. Reconhecemos, também, a procedência da definição que relaciona a imunidade genérica aos direitos fundamentais, que segundo Fischer recheia "o texto constitucional com os valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar"⁵⁶¹.

- 3.2 As imunidades genéricas a impostos, estabelecidas no artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, estão alicerçadas em valores caros à sociedade, agasalhados pelo Estado. Essa relação com os valores indica a existência de um conteúdo subjetivo. Devemos acrescentar, ainda, que estes se inserem no ordenamento jurídico como princípios ou regras constitucionais, os quais, na expressão de Canotilho, são densificados, compreendendo limites-objetivos. As imunidades genéricas, ainda, protegem os direitos fundamentais, o que lhes confere a condição de cláusulas pétreas.

As regras de imunidade dirigidas às instituições de educação e assistência social alcançam entidades destituídas de capacidade contributiva. É que seu funcionamento tem o objetivo de promover os direitos sociais, imprescindíveis à manutenção do Estado e da sociedade. Nessa medida, todos os seus recursos são dirigidos à consecução de ações essenciais, as quais de acordo com o princípio da capacidade contributiva, não podem ser alvo da cobrança de impostos.

A interpretação das regras de direito tributário não devem estar submetidas, obrigatoriamente, às disposições catalogadas entre os artigos 108 e 111 do Código Tributário Nacional, pois o estabelecimento de regras de interpretação não é atribuição a ser realizada pelo legislador, mas pelo cientista do direito. De todo modo, tais disposições servem como orientação ao intérprete.

Na interpretação da norma jurídica, o intérprete deve levar em conta todos os métodos interpretativos, considerando as regras e

⁵⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**, p.185.

⁵⁶¹ FISCHER, Octavio. **Terceiro setor e tributação**, p. 354.

princípios constitucionais vigentes. Especialmente em relação à regra de imunidade, consideramos que, por se tratar de regra alicerçada em valores, visa proteger aqueles que a justifica. Assim, o método de interpretação dessa regra deve ser o teleológico. Ainda, deve levar em conta a unidade da Constituição, o que lhe remete à observância da interpretação sistemática.

SEGUNDA PARTE

4. A imunidade estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, não alcança apenas as exações a que o Código Tributário Nacional chama de impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços. Qualquer imposto que onere o patrimônio da entidade imune deve ser atingido pela regra de imunidade.

Ainda tratando do tema dos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, identificamos discussões travadas nos tribunais, em que as entidades imunes, como contribuintes de fato, postulam a imunidade das exações que incidiram sobre o bem por elas adquirido. Mesmo tendo os tribunais reconhecido, no passado, a possibilidade de se deferir a imunidade em situações dessa natureza, atualmente esse entendimento não é mais aceito. Independentemente disso, a verdade é que por uma questão de justiça fiscal, não parece ser adequado que tais entidades se vejam obrigadas a suportar esse ônus.

O termo instituições, estabelecido no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição Federal, não tem uma significação técnico-jurídico. A uma, porque tem várias acepções na Constituição, sem que haja um significado comum para ela. A duas, porque no contexto do preceito constitucional analisado, as expressões "sem fins lucrativos" e "de educação e assistência social", esvaziam qualquer sentido que se pretenda atribuir ao termo.

O vocábulo educação, referido no artigo 150, VI, alínea "c", da Constituição Federal, deve compreender as ações que tenham como

objetivo o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho, nos termos do artigo 205 da Constituição Federal. Portanto, a expressão deve ser compreendida em seu sentido lato, não abarcando apenas as atividades de ensino.

Em relação à assistência social, o principal referencial para identificar uma ação dessa natureza, é verificar se seus objetivos guardam correspondência com os propósitos constantes no artigo 3.º, inciso III, da Constituição Federal. A assistência social, em última instância, visa diminuir as "desigualdades regionais e sociais", e ainda, "erradicar a pobreza e a marginalização". Assim, os objetivos enumerados no artigo 206 da Constituição Federal, devem servir de parâmetro, sendo insuficientes para alcançar a amplitude do que sejam entidades de assistência social. Além disso, os direitos a serem tutelados no objetivo de diminuir as desigualdades sociais e erradicar a pobreza devem ser aqueles estatuídos no artigo 6.º da Constituição Federal. Mais um motivo, portanto, para que seja afastada a intenção de se promover uma interpretação restritiva. Dessa maneira, as Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, tais como as que promovem as ações de segurança alimentar e nutricional e o serviço voluntário, se atenderem aos parâmetros acima, são merecedoras do manto imunizante.

A interpretação que pretenda exigir das entidades imunes de assistência social a gratuidade, não guarda coerência com a regra de imunidade em estudo. De fato, referida disposição só se justifica se houver ingresso de receita. Ademais, os incisos I e II do artigo 14 do Código Tributário Nacional pressupõem, obviamente, que haja remuneração pelos serviços prestados. Mais uma razão, portanto, para se afastar a gratuidade que alguns pretendem seja atribuída a tais entidades.

Entendemos, ainda, que a expressão "a quem dela necessitar", disposta no *caput* do artigo 203 da Constituição, não impõe que os serviços das entidades de assistência social devam ser direcionados a uma generalidade universal. Além de não existir disposição legal que assim discipline, devemos acrescentar que nem mesmo os serviços de assistência social realizados pelo Poder Público são dirigidos a uma

universalidade. Desse modo, consideramos que essa generalidade atribuída às entidades de assistência social, deve ser entendida de forma a não desvirtuar sua natureza de atuar auxiliando o Estado.

Em relação à disposição estabelecida no artigo 150, inciso VI, alínea "c" da Constituição, que disciplina a necessidade dessas entidades não terem fins lucrativos, entendemos que essas exigências não as impedem de realizar atividades econômicas, desde que as receitas obtidas sejam direcionadas ao objeto essencial da entidade.

Também entendemos que a expressão "finalidades essenciais", disposta na Constituição Federal, não impõe que a imunidade alcance, apenas, as receitas decorrentes das atividades próprias da entidade imune. Se os recursos financeiros obtidos mediante a prestação de serviços não relacionados diretamente aos objetivos principais da entidade, for direcionada a sua atividade fim, a imunidade deve ser mantida.

Compreendemos, ainda, que se forem realizadas atividades não relacionadas ao objeto da entidade, devem ser atendidas, concomitantemente, duas condições. A primeira, que as receitas obtidas com a prestação desses serviços sejam direcionadas à consecução do objeto essencial da entidade. A segunda, que tais atividades econômicas não compreendam um volume financeiro que desvirtue a natureza da entidade imune. A esse respeito, não consideramos possível que a entidade cumpridora do preceito constitucional e dos requisitos infraconstitucionais necessários à fruição da imunidade, seja capaz de vir a realizar atividade econômica que afronte os princípios disciplinadores da atividade econômica.

5. A regra de imunidade disposta na Constituição foi exaustiva e atribuiu à lei infraconstitucional, apenas, a função de orientar sua fruição.

Diante das disposições estabelecidas nas Seções III, IV e V, Capítulo I, Título IV (arts. 153 a 156) da Constituição Federal, cada pessoa política de direito público interno tem o seu campo de competência para instituir os impostos. Dessa forma, viola a distribuição de competências disposta na Constituição Federal a disposição constitucional que autoriza a lei complementar dispor sobre regras gerais de direito tributário.

Como a regra de imunidade, na dicção do artigo 150 da Constituição, compreende uma limitação ao poder de tributar, o pouco que coube ao legislador infraconstitucional deve ser regulado por lei complementar, de acordo com o artigo 146, inciso II, da Constituição Federal.

Também devemos acrescentar que as disposições legais que tratem da constituição e do funcionamento das entidades imunes, para que estejam disciplinadas em lei ordinária, não podem impor condições à fruição da imunidade, como faz o §2.º, artigo 2.º da Lei n.º 9.532/97. Quando assim o fazem, praticam subterfúgio arbitrário com o objetivo de dificultar a fruição da imunidade.

Entendemos, ainda, que as regras que estabelecem os requisitos à fruição da imunidade são as catalogadas nos incisos I, II e III, do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

A fiscalização do cumprimento desses requisitos pelas entidades imunes deve ter como parâmetro o objetivo da regra imunizante. Assim, as defecções pontuais de quaisquer dos incisos do artigo 14, caso não tenham a força de desfigurar o caráter não lucrativo da entidade imune, não podem inviabilizar o reconhecimento da imunidade.

A não retenção de tributo e o descumprimento de dever instrumental pela entidade imune, não autorizam o indeferimento ou a cassação da imunidade, pois compreendem, apenas, descumprimento de deveres instrumentais. Não tem, pois, nenhuma relação com as exigências impostas pela regra constitucional de imunidade. Assim, considerando que a regra de imunidade é exaustiva e que as leis infraconstitucionais têm força, apenas, de regulá-las, o pagamento dos tributos retidos não pode representar uma condição à fruição da imunidade.

REFERÊNCIAS

ALVES, Francisco de Assis. **Fundações, organizações sociais, agências executivas**: organizações da sociedade civil de interesse público e demais modalidades de prestação de serviços públicos. São Paulo: LTr, 2000.

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

AMARO, Luciano. Algumas questões sobre a imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.143-154. (Pesquisas Tributárias, n.4).

ASSOCIAÇÃO. In: DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998. v.1, p.295.

ATALIBA, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.48, p.84-106, 1989.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1968.

ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.55, p.136-142, jan./mar. 1991.

ATALIBA, Geraldo. Venda de minérios – faturamento – PIS. **RDA**, Rio de Janeiro, v.196, p.305-320, abr./jun. 1994.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Imunidade tributária (SESC – entidade paraestatal – instituição de assistência social – rendas de espetáculos públicos – serviços remunerados). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.44, p.46-62, abr./jun. 1988.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, v.1, n. 8, p.1-33, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Ed. rev. e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BALERA, Wagner. A imunidade das entidades beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Contribuições previdenciárias: questões atuais**. São Paulo, Dialética, 1996. p.219-234.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins. As 'instituições de educação' e a imunidade a impostos. In: SZAZI, Eduardo (Org.). **Terceiro setor: temas polêmicos**. São Paulo: Peirópolis, 2004. v.1. p.107-118.

BARRETO, Aires Fernandino. Imunidades tributárias: só podem prevalecer interpretações que prestigiem os princípios constitucionais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.155-182. (Pesquisas Tributárias, n.4).

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

BARROSO, Luis Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.240-254. (Pesquisas Tributárias, n.4).

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito constitucional**. 22.ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3.ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9.ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 2.^a reimpressão. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Estado, governo e sociedade**: para uma teoria geral da política. 13.ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria geral do estado**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. Relação entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.217-226.

BOTTALLO, Eduardo. Imunidade de instituições de educação e de assistência social; e lei ordinária: um intrincado confronto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v.2. p.51-64.

BRAGA, Leopoldo. **Do conceito jurídico de 'instituições de educação e assistência social'**. 2.ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1971.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 fev. 2012.

BRASIL. Lei n.º 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm>. Acesso em: 15 fev. 2012.

BRASIL. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Brasília: Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, 1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RO n.º 31**. Segunda Turma. Julg. 06/05/2004. Pub. DJU 02/08/2004. Rel. Ministra Eliana Calmon Alves.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 903394/AL**. Primeira Turma. Julg. 24/06/2009. Pub. DJ 26/04/2010. Rel. Ministro Luiz Fux.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 939**. Tribunal Pleno. Julg. 15/12/1993. Pub. DJ 18/03/1994. Rel. Ministro Sydney Sanches.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1802-MC/DF**. Tribunal Pleno. Julg. 27/08/1998. Pub. DJ 09/09/1998. Rel. Ministro Sepúlveda Pertence.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.950**. Tribunal Pleno. Julg. 03/11/2005. Pub. DJ 14/11/2005. Rel. Ministro Eros Grau.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n.º 776205 AgR/SP**. Primeira Turma. Julg. 18/10/2011. Pub. DJ 10/11/2011. Rel. Ministro Dias Toffoli.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ag. Reg. no Agravo de Instrumento n.º 785459 AgR/RS**. Segunda Turma. Julg. 29/11/2011. Pub. DJ 19/12/2011. Rel. Ministro Celso de Mello.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AgRg no Recurso Extraordinário n.º 237.497/SP**. Segunda Turma. Julg. 06/08/2002. Pub. DJ 18/10/2002. Rel. Ministro Nelson Jobim.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de divergência Decl. no Recurso Extraordinário n.º 186.175 ED-EDv**. Tribunal Pleno. Julg. 23/08/2006. Pub. DJ 17/11/2006. Rel^a. Ministra Ellen Gracie.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de divergência no Recurso Extraordinário n.º 210251/SP**. Tribunal Pleno. Julg. 26/02/2003. Pub. DJ 28/11/2003. Voto do Ministro Nelson Jobim.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de divergência no Recurso Extraordinário n.º 210.251-2/SP**. Tribunal Pleno. Julg. 26/02/2003. Pub. DJ 28/11/2003. Rel. p/ Ac. Ministro Gilmar Mendes.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de divergência no Recurso Extraordinário n.º 210251-SP**. Tribunal Pleno. Julg. 26/02/2003. Pub. DJ 28/11/2003. Rel. Ministra Ellen Gracie (Rel. p/ AC Ministro Gilmar Mendes).

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE n.º 237.718-SP**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 fev. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 116.631**. Primeira Turma. Pub. DJ 23/09/1988. Rel. Ministro Octavio Galloti.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 164.162/SP**. Primeira Turma, Julg. 14/05/1996. Pub. DJ de 13/09/1996. Rel. Ministro Ilmar Galvão.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 193.969/SP**. Segunda Turma. Julg. 17/09/1996. Pub. DJ 06/12/1996. Voto do Ministro Carlos Velloso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 203.755/ES**. Segunda Turma. Julg. 17/09/1996. Pub. DJ 08/11/1996. Rel. Ministro Carlos Velloso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 225.671/SP**. Tribunal Pleno. Julg. 21/09/1998. Pub. DJ 23/10/1998. Rel. Ministro Carlos Velloso.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 281.433/SP**. Primeira Turma, Julg. 06/11/2001. Pub. DJ de 14/12/2001. Rel. Ministro Moreira Alves.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **APL-RN n.º 70024484701**. Porto Alegre. Primeira Câmara Cível. Julg. 29/04/2009, DOERS 28/05/2009, p.25. Rel. Des. Jorge Maraschin dos Santos.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n.º 70035406388**. Rel. Armínio José Abreu Lima da Rosa, DJ 10/05/2010.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 5.ed. Coimbra: Almedina, 1991.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7.ed. Coimbra: Almedina, 2000.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Algumas considerações sobre imunidade tributária dos entes públicos. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n.52, p.34-41, 1958.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imunidade tributária: entidades fechadas de previdência privada (fundos de pensão). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n.61, p.17-39, 1993.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imunidade tributária das instituições de educação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v.3, p.167-172, 1978.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A imunidade tributária das fundações de direito privado, sem fins lucrativos**: arts. 150, VI, "c"; 150 § 4.º, e 195, § 7.º da Constituição Federal. Brasília: Rossetto, 2006.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 25.ed. rev., amp. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO NETTO, Menelick. A hermenêutica constitucional sob o paradigma do estado democrático de direito. **Revista Notícia do Direito Brasileiro**, Brasília: UnB, Faculdade de Direito, 2000. (Nova Série, n.6 - jul./dez. 1998).

CARVALHO NETTO, Menelick. Controle de constitucionalidade e democracia. In: MAUÉS, Antonio G. Moreira (Org.). **Constituição e democracia**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Imunidades condicionadas e suspensão de imunidades: análise dos requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional impostos às instituições de educação sem fins lucrativos. **Revista de Estudos Tributários**, São Paulo, n.80, p.7-24, jul./ago. 2011.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de direito administrativo**. 2.ed. Salvador: JusPodivrm, 2009.

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

CARVALHOSA, Modesto. **Direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária do estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo e da exoneração tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8.ed. rev. e atual. de acordo com o Código Civil de 2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Normas jurídicas e proposições sobre normas jurídicas – prescrições jurídicas – o papel dos intérpretes. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.173, p.3-240, fev. 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade tributária da caixa de assistência da Ordem dos Advogados – MG. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.172, p.145-160, jan. 2010.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro Setor**: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos. 2.ed. São Paulo: Editora Senac, 2002.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3.ed. rev., atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

DA SILVA, Edgard Neves. **Curso de direito tributário**. 5.ed. Belém: Cejup, 1997. v.1.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O princípio constitucional tributário do não-confisco e as multas tributárias. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.19-30.

DAUDT, Edmar Viane Marques. **Imunidade das entidades assistenciais**. 183f. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Curitiba, 2003.

DEBERT, Guita Grin. Terceiro setor: percepções de mudança. In: FALCÃO, Joaquim; CUENCA, Carlos (Org.). **Mudança social e reforma legal**: estudos para uma nova legislação do terceiro setor. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária/UNESCO/FBB, 1999.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p.157.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a emenda constitucional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.3, v.62, p.76,98, 1993.

DINIZ, Gustavo Saad. **Direito das fundações privadas. teoria geral e exercício de atividades econômicas**. 2.ed. Porto Alegre: Síntese, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Financeiras, 1964.

FALCÃO, Joaquim. **Democracia, direito e terceiro setor**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.556-568. (Pesquisas Tributárias, n.4).

FERNANDES, Rubem César. O que é o terceiro setor. In: IOSCHPE, Evelyn *et al.* (Org.). **3.º setor: desenvolvimento social sustentado**. 2.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1997.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1996.

FERREIRA, Odím Brandão. A imunidade tributária das entidades de previdência fechada. **Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.11, p.144-161, 1995.

FERREIRA, Odím Brandão. **A imunidade tributária das entidades de previdência fechada: uma análise sob a perspectiva da metodologia jurídica**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à constituição brasileira**. São Paulo: Saraiva, 1995. v.7.

FISCHER, Octavio Campos. Breves notas sobre terceiro setor e tributação. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.353-362.

FISCHER, Octavio Campos. Terceiro setor e tributação. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.348-372. (Pesquisas Tributárias, 15).

FRANCO, Augusto de. Prefácio à primeira edição: o que está por trás da nova lei do terceiro setor. In: FERRAREZI, Elisabete; REZENDA, Valéria. **OSCIP**: organização da sociedade civil de interesse público: a lei 9.790/99 como alternativa para o terceiro setor. Disponível em: <www.comunidadesolidaria.org.br>. Acesso em: 19 fev. 2012.

FREITAG, Bárbara. **A teoria crítica**: ontem e hoje. São Paulo: Brasiliense, 2004.

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

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidades das instituições de assistência social: amplitude, vícios de regulamentação e requisitos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano. (Coord.). **Imunidade tributária**. São Paulo: MP, 2005. p.127-155.

GOMES, Manoel Eduardo Alves Camargo e. O Paraná e o terceiro setor. **Gazeta do Povo**, Curitiba, terça-feira, 16 de fevereiro de 2000. Coluna Opinião.

GOMES, Orlando. **Introdução ao direito civil**. 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/RT, 1998. p.710-721. (Pesquisas Tributárias, n.4).

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade tributária: reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Teoria geral da obrigação tributária**: estudos em homenagem ao professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005. p.840-856.

HORVARTH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

HOUAISS, Antônio. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.

HUBERMAN, Leo. **História da riqueza do homem**. 21.ed. rev. Rio de Janeiro: LTC, 1986.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. Considerações sobre a imunidade do § 7.º do art. 195 da CF/88, referente às entidades beneficentes de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v.53, p.34-42, 2000.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Imunidades tributárias**. São Paulo: Atlas, 2000.

ISFER, Edson; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. Direito de (des)associação e o princípio da manutenção da empresa. **Revista de Direito Mercantil Industrial, Econômico e Financeiro**, v.151/2, p.79-89, 2010.

JOBIM, Nelson. Imunidade das entidades fechadas de previdência privada. **Revista dos Tribunais – Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n.9, p.114-120, 1994.

JUSTEN FILHO, Marçal. **O direito das agências reguladoras independentes**. São Paulo. Dialética, 2002.

LARENZ, Karl. **Metodologia da ciência do direito**. 5.ed. Lisboa: Livraria dos Advogados, 2009.

LEMKE, Gisele. **O princípio da capacidade contributiva e tributação incidente sobre a receita bruta**: uma análise sob a perspectiva do conteúdo do princípio, do seu âmbito de aplicação e dos limites e possibilidades de sua efetivação pelo poder judiciário. Tese (Doutorado) - Curso de Pós-Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.

LUÑO, Antonio Enrique Perez. **Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución**. 5.ed. Madrid: Tecnos, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v.2. p.65-72.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.80-95. (Pesquisas Tributárias, n.4).

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. 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; Centro de Extensão Universitária, 2005. p.109-156. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.11).

MACHADO, Hugo de Brito. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.72-78. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

MALERBI, Diva. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.69-79. (Pesquisas Tributárias, n.4).

MÂNICA, Fernando Borges. **Terceiro setor e imunidade tributária: teoria e prática**. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

MARINS, James. Imunidade tributária das instituições de educação e assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. v.3. p.145-166.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade econômica e capacidade contributiva. **Caderno de Pesquisas Tributárias**, São Paulo, v.14, p.33 e segs., 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. São Paulo: Manole, 2007. v.3.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidades tributárias. In: _____ (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998. p.31-51. (Pesquisas Tributárias, n.4).

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de instituições sem fins lucrativos dedicadas à previdência e assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.94, p.64-78, jul. 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Imunidade tributária das instituições de assistência social, à luz da Constituição Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.38, p.108-123, nov. 1998.

MEIRA, Sílvio. **Direito tributário romano**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, José Eduardo Soares de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p.363-380. (Pesquisas Tributárias, n.4).

MODESTO, Paulo. Reforma do marco legal do terceiro setor no Brasil. In: FALCÃO Joaquim; CUENCA, Carlos (Org.). **Mudança social e reforma legal**: estudos para uma nova legislação do terceiro setor. Brasília: Conselho da Comunidade Solidária: Unesco, 1999.

MONCADA, Luis. Cabral. **Filosofia do direito e do estado doutrina e crítica**. v.1.

MONTAÑO, Carlos. **Terceiro setor e questão social**: crítica ao padrão emergente de intervenção social. São Paulo: Cortez, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. v.2.

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

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.105-142. (Pesquisas Tributárias, n.4).

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Apontamentos sobre a reforma administrativa emenda constitucional n.º 19, de 4 de junho de 1998**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MOREIRA NETO, Diogo Figueiredo. **Curso de direito administrativo**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva**. Tradução de Juan M. Calero Gallego e Rafael Navas Vaquez. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional**. São Paulo: Dialética, 1996.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2009.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.396-406. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição federal comentada**. 21.ed. São Paulo: RT, 2009.

NÓBREGA, Marcos. Tributação do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.100-114. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades contra impostos na constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1992.

NUNES JR., Vidal Serrano; ARAÚJO, Luiz Alberto David. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 1998.

OFFE, Claus. **Problemas estruturais do estado capitalista**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984.

OFFE, Claus. O novo poder. **Revista Veja**, São Paulo, n.1.541, p.11-13, 08 abr. 1998.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. Direito do terceiro setor. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, v.1, n.1, p.11-38, jan./jun. 2007.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.743-756. (Pesquisas Tributárias, n.4).

OLIVEIRA, Yonne Dolacio. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. **Direito tributário atual**, n.11/12, p.3321-3370, 1992.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações e entidade de interesse social**: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis e tributários. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário, constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10.ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2008.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise econômica e reforma do Estado do Brasil**: para uma nova interpretação da América Latina. São Paulo. Ed. 34, 1996.

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

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 3.ed. atual. São Paulo: Max Limonad, 1997.

PIOVESAN, Flávia; BARBIERI, Flávia Bertucci. Terceiro setor e direitos humanos. In: CARVALHO, Cristiano; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coords.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.95-97.

QUELHAS, Ana Paula Santos. **A refundação do papel do estado nas políticas sociais**. Coimbra: Almedina, 2001.

RAFAEL, Edson José. **Fundações e direito**: terceiro setor. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.

ROCHA, Sílvio Luiz Ferreira da. **Terceiro setor**. São Paulo: Malheiros, 2003.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.115-157. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito**: dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SALAMON, Lester. Estratégias para o fortalecimento do terceiro setor. In: IOSCHPE, BERG, Evelyn (Org.). **3.º setor**: desenvolvimento social sustentado. Terceiro setor e desenvolvimento sustentado. Rio de Janeiro: Paz e Terra; São Paulo: GIFE, 1997.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Imunidade tributária como limite objetivo e as diferenças entre "livro" e "livro eletrônico". In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Imunidade tributária do livro eletrônico**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. **Imunidade tributária**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. p.335-362. (Pesquisas Tributárias, n.4).

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. Cidadania e imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.487-505. (Pesquisas Tributárias, n.4).

SILVA, José Afonso da. A dignidade da pessoa humana como valor supremo da democracia. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v.212, p.89-94, abr./jun. 1998.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 6.ed. São Paulo, 2002.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 32.ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributaria, 1975.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Resenha Tributária; Centro de Extensão Universitária, 1998. p.757-770. (Pesquisas Tributárias, n.4).

SOUZA, Hamilton dias de. **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Resenha Tributaria; IBET, 1978-1979. v.2.

SOUZA, Leandro Marins de. **Tributação do terceiro setor no Brasil**. São Paulo: Dialética, 2004.

TEPEDINO, Gustavo; BARBOZA, Heloísa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de. **Código civil interpretado conforme a Constituição da Republica**: parte geral e obrigações (arts. 1.º a 420). Rio de Janeiro: Renovar, 2004. v.1.

TIMM, Luciano Benetti. O terceiro setor: prática de atividade econômica pelas ONGS. In: CARVALHO, Cristiano; MAGALHÃES, Marcelo (Org.). **Aspectos jurídicos do terceiro setor**. 2.ed. São Paulo: MP, 2008. p.197-218.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 10.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário – os direitos humanos e a tributação**: imunidades e isenções. 3.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v.1.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4.ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. Disciplina legal tributária do terceiro setor – 8. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.64-71. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VARGAS, Jorge de Oliveira. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, 2009. p.373-379. (Pesquisas Tributárias, 15).

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

WEBER, Max. **Ensaio de sociologia**. 5.ed. Rio de Janeiro. Guanabara Koogan, 1982.

WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Brasília. Editora UnB, 1999. v.2: Fundamentos da sociologia compreensiva.

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. São Paulo. Companhia das Letras, 2008.

XAVIER, Alberto. As entidades fechadas de previdência privada como instituições de assistência social. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.52, p.19-49, jan. 2000.

YAMASHITA, Douglas. Disciplina legal tributária do terceiro setor. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Disciplina legal tributária do terceiro setor**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2009. p.232-253. (Pesquisas Tributárias. Nova Série, n.15).

ZEN, Marcela Rosa. Licitação e terceiro setor: reflexão sobre o concurso de projetos da lei das OSCIP. **Revista de Direito do Terceiro Setor**, Belo Horizonte, v.2, n.4, p.65-83, jul./dez. 2008.