

I Introdução

Tendo em vista a PEC 287/2016, que trata da reforma da previdência, uma questão que se impõe é se tal proposta coloca em risco a imunidade das filantrópicas devidamente certificadas como entidades beneficentes de assistência social.

Em outras palavras, a questão de fundo que se coloca é: seria possível uma emenda constitucional revogar uma limitação constitucional ao poder de tributar?

É o que passo a analisar.

II Da PEC 287/2016

Tenho a convicção de que a reforma previdenciária é essencial. Defendi esta necessidade, assim como de outras reformas, como se pode ler no editorial escrito para a *Revista Justiça e Cidadania* endereçada especialmente aos 18.000 magistrados brasileiros, em que declarei:

A reforma política é necessária. Embora eu, pessoalmente, defenda o parlamentarismo desde os bancos acadêmicos, creio que o primeiro passo seria a adoção de cláusula de barreira, com avaliação da performance partidária para a manutenção dos partidos; voto distrital misto, ou seja, metade dos deputados sendo eleitos no distrito e metade por eleições proporcionais; financiamento de campanha sob rígido controle e eliminação de coligações partidárias. *A reforma previdenciária, embora de impacto a mais longo prazo, é imprescindível. Se não vier, a população que trabalha não terá como sustentar uma população superior de aposentados, no futuro.* A reforma trabalhista, no que concerne à

terceirização e às convenções coletivas de trabalho, é relevante para reduzir o desemprego. Quanto à reforma burocrática, temos esperança de que o nosso anteprojeto, que surge de uma Comissão criada pelo próprio Senado com esta finalidade, possa ser aprovada. A reforma tributária não pode esperar mais. Eliminar a guerra fiscal do ICMS e ISS e simplificar a legislação são requisitos básicos, para começar. É de se lembrar que o STF sempre considerou inconstitucional tal prática, sem que os Estados se curvassem, pois editavam novas leis padecendo do mesmo vício, tão logo a lei anterior era declarada violadora da Carta da República. A reforma do Judiciário é importante, visto que a Lei Complementar 35 de 1975 está ultrapassada. *Nitidamente, vencer os anticorpos do atraso enquistados no poder e os privilégios que tornaram "direito adquirido" toda a espécie de benesses, é importante.* Temos que ter condições de competir com os demais países, inclusive com aqueles do contexto latino americanos. Trata-se de tarefa que exige uma cruzada cívica da sociedade em aceitar os sacrifícios necessários e dos governantes em abrir mão dos auto outorgados benefícios, sobre reduzir o tamanho da máquina burocrática, nas mais de 5.500 entidades federativas. Afinal, o servidor público deve servir à nação e não dela se servir, assim como o cidadão deve ser considerado como tal, não um objeto da administração, um escravo do poder, um cumpridor de inúmeras obrigações burocráticas que se multiplicam para justificar a manutenção da máquina. Quanto maior for a burocracia desnecessária, maior será a corrupção. Quanto maior o número de leis inúteis impostas aos novos escravos da gleba em que o povo se transformou, maior o acúmulo de processos penais, em que o Poder Judiciário, o Ministério Público e a Polícia devem intervir, não poucas vezes, confundindo o abuso de autoridade com a busca de justiça. O Brasil precisa ser passado a limpo. As reformas são necessárias, mas a cultura política e da cidadania têm que, de um lado, repelir a manutenção de uma máquina burocrática e esclerosada, e de outro, exercer o seu papel. O país depende não só desse respeito ao direito da cidadania, mas do compromisso dos diversos segmentos sociais para fugir a esta inércia. Estamos em tempo de mudança. De mentalidade e de costumes, na busca de um país de que os nossos filhos possam vir a orgulhar-se no futuro. É o que espero, como um velho advogado, que jamais perdeu a esperança de ver o Brasil como líder mundial, onde a justiça social e a livre iniciativa de braços dados tornem a vida de todos

* Professor emérito da Universidade Mackenzie, em cuja faculdade de Direito foi titular de Direito Constitucional e Econômico; doutor em Direito; professor emérito da Unip, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal 1ª Região; professor honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); doutor *honoris causa* das Universidades de Craiova (Romênia) e das PUCs-Paraná e Rio Grande do Sul, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); fundador e presidente honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU Escola de Direito.

os brasileiros digna de ser admirada no concerto das nações (os grifos não estão no texto) ¹.

Estou convencido que reforma tão essencial como a previdenciária é fundamental para que uma população cada vez maior, com longevidade crescente e com precoces aposentadorias, não seja sustentada por um número cada vez menor de trabalhadores, o que torna impossível a manutenção do sistema por tempo indefinido. Diria, mesmo, por tempo limitadíssimo, antes de as contas implodirem.

Assim, convém destacar que a PEC 287/2016 pretende alterar, entre outros, os seguintes dispositivos da Constituição Federal relacionados às contribuições previdenciárias, dando-lhes a seguinte redação:

Art. 149. [...]

§ 5º O disposto no inciso I do § 2º não se aplica às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita em substituição às incidentes sobre a folha de salários (NR)

Art. 167. [...]

XII - a utilização de recursos dos regimes de previdência de que trata o art. 40, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios de aposentadoria ou pensão por morte do respectivo fundo vinculado ao regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento, na forma da lei de que trata o § 23 do art. 40; e

XIII - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções pela União, incluídas suas instituições financeiras, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em caso de descumprimento das regras gerais de organização e funcionamento dos regimes de previdência dos servidores titulares de cargos efetivos, conforme disposto na lei de que trata o § 23 do art. 40.

[...]

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os art. 155 e art. 156 e dos recursos de que tratam os art. 157, art. 158 e art. 159, inciso I, alíneas "a" e "b", e inciso II, para a prestação de garantia ou contra garantia à União e para pagamento de débitos para com esta e para o pagamento de débitos do ente com o regime de previdência de que trata o art. 40.

[...](NR)

Art. 195. [...]

I - [...]

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço de natureza urbana ou rural, mesmo sem vínculo empregatício;

[...]

II - do trabalhador, urbano e rural, e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

[...]

§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o extrativista, o pescador artesanal e seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão de forma individual para a seguridade social com alíquota favorecida, incidente sobre o limite mínimo do salário de contribuição para o regime geral de previdência social, nos termos e prazos definidos em lei.

[...](NR).

Entre eles não se encontra o art. 150, inciso VI, letra a, e o art. 195, § 7º, cuja dicção é a seguinte para ambos os comandos constitucionais:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

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

[...];

Art. 195. [...]

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

[...].

O próprio art. 195, cuja alteração é proposta, cuida do § 8º, e não do § 7º, além dos incisos I e II do caput do dispositivo.

Não há, portanto, na proposta de reforma qualquer referência às imunidades de impostos e contribuições sociais. Assim, desde logo, não vejo como a PEC 287/2016 possa pôr em risco as imunidades tributárias, pois os artigos chaves que autorizam

¹ Revista Justiça & Cidadania, dezembro/2016, pp. 6-7.

tal reforma não agridem as imunidades, conforme veremos a seguir.

III Distinções

É de se lembrar que, muito embora cuide o art. 195, § 7º, de isenções, já decidiu a Suprema Corte, em julgamento pioneiro, que a Constituição não cuida de isenções, mas de imunidades.

É que das quatro mais conhecidas formas de desoneração tributária (imunidades, isenções, não incidências e alíquota zero) — deixo de lado as anistias e as remissões —, as imunidades representam vedação absoluta ao poder de tributar, razão pela qual não se confunde com as isenções, renúncia fiscal com objetivo determinado autorizado pelos governos, através de leis.

Como a Constituição define direitos, deveres e impedimentos, nas imunidades tributárias estabelece vedação ao poder de tributar, razão pela qual, quando se refere a “isenções”, de rigor cuida de imunidades, como em relação ao § 7º do art. 195, decidiu o Supremo Tribunal Federal, no “*leading case*” da Associação das Igrejas Adventistas (Igrejas com ação social), que meu escritório patrocinou e perante cuja 1ª Turma sustentei oralmente, em 1995. Leia-se a ementa desta decisão:

RECURSO ORD. EM MANDADO DE SEGURANÇA N. 22.192-9 DISTRITO FEDERAL

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

RECORRENTE: ASSOCIAÇÃO PAULISTA DA IGREJA ADVENTISTA DO SÉTIMO DIA

ADVOGADOS: IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS

RECORRIDA: UNIÃO FEDERAL

ADVOGADO: ADVOGADO - GERAL DA UNIÃO

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - QUOTA PATRONAL - ENTIDADE DE FINS ASSISTENCIAIS, FILANTRÓPICOS E EDUCACIONAIS - IMUNIDADE (CF, ART. 195, § 7º) - RECURSO CONHECIDO E PROVIDO.

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, às exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social.

- *A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -*,

contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei.

A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e no de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: RTJ 137/965.

- Tratando-se de imunidade - que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional -, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo.

ACÓRDÃO:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Primeira Turma, na conformidade da ata de julgamentos e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar e dar provimento ao recurso em mandado de segurança.

Brasília, 28 de novembro de 1995.

MOREIRA ALVES - PRESIDENTE

CELSO DE MELLO - RELATOR (grifos meus)².

Desta forma, não há como pretender considerar que as desonerações que constituam vedações ao poder de tributar (imunidades) confundam-se com isenções, não incidências ou alíquotas zero que estão no poder de tributar do legislador ordinário, mas, por critérios de oportunidade ou conveniência, o poder tributante decide renunciar à imposição, pelos mais variados motivos³.

² Serviço de Jurisprudência, D.J. 19/12/1996, 28/11/1995, Ementário 1855-01, Primeira Turma, RMS 22.192-9-DF. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>>.

³ Do voto do Ministro Celso de Mello no referido Recurso Extraordinário leia-se:

“Com a superveniência da Constituição Federal de 1988, outorgou-se às entidades beneficentes de assistência social, em norma definidora de típica hipótese de imunidade, uma expressiva garantia de índole tributária em favor dessas instituições civis.

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição

Já escrevi sobre a matéria que:

A imunidade é o mais relevante dos institutos desonerativos. Corresponde vedação total ao poder de tributar. A imunidade cria área colocada, constitucionalmente, fora do alcance impositivo, por intenção do constituinte, área necessariamente de salvaguarda absoluta para os contribuintes nela hospedados. A relevância é de tal ordem que a jurisprudência tem entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva a seus comandos legais sendo, obrigatoriamente, a exegese de seus dispositivos ampla.

Compreende-se o desenho pretoriano, visto que os crônicos “déficits” públicos, cujo mérito não nos cabe examinar na área específica do direito tributário, eis que de reflexo jurídico apenas no campo do direito financeiro e econômico, terminam por gerar tentações ao poder tributante de reduzir o espectro de atuação da norma vedatória. A fim de fulminar tais conveniências exegéticas, o Supremo tem, reiteradamente, insistido que a imunidade só se pode interpretar extensivamente. A publicidade obtida pelos próprios jornais, apesar de não constar expressamente do art. 19, inc. III, letra “d” da E. C. n. 1/69 nele foi incluída por força de decisões da mais alta Corte.

Na imunidade, não há nem o nascimento da obrigação fiscal, nem do consequente crédito, em face de sua substância fática estar colocada fora do campo de atuação dos poderes tributantes, por imposição constitucional. Independe, portanto, das

vontades legislativas das competências outorgadas pela lei maior [...]”⁴.

As imunidades tributárias estão entre as limitações constitucionais ao poder de tributar, e o disposto no *caput* do art. 150 vale para o art. 195, § 7º, pois, para os tributos denominados de “contribuições sociais”, aplicam-se os mesmos critérios dos tributos denominados “impostos”, a que se refere o art. 150, inciso VI, letra c.

Ora, o discurso inicial do art. 150 principia com a observação de que as limitações constitucionais *ao poder de tributar são garantias constitucionais*, tanto que, admitindo duas espécies de garantias, ou seja, aquelas decorrentes do próprio texto e outras não constantes da Seção II do Capítulo I do Título VI⁵, faz referência a que: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes [...]*.”

Em outras palavras, assistem aos contribuintes outras garantias individuais que não constam do art. 150 e possam decorrer de princípios incluídos em espaços diversos da Lei Maior, como ocorre no art. 195, § 7º.

O certo, todavia, é que quaisquer pessoas têm direito a imunidades constitucionais erigidas em garantias individuais dos contribuintes pelo legislador supremo, nas hipóteses previstas na Lei Maior.⁶

para seguridade social, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, 'Curso de Direito Constitucional Tributário', p. 349 nota de rodapé nº 144, 5 ed., 1993, Malheiros; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, 'Contribuições Sociais no Sistema Tributário', pp. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COELHO, 'Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário', pp. 41-42, item 22, 41. ed., 1992, Forense; WAGNER BALERA, 'Seguridade Social na Constituição de 1988', p. 71, 1989, RT, v.g.).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, rel. Min. MOREIRA ALVES).

O fato irrecusável é que a norma constitucional em questão, em tema de tributação concernente às contribuições destinadas à seguridade social, reveste-se de eficácia subordinante de toda atividade estatal, vinculando não só os atos de produção normativa, mas também condicionando as próprias deliberações administrativas do Poder Público, em ordem a pré-excluir a possibilidade de imposição estatal dessa particular modalidade de exação tributária” (grifos meus).

⁴ *Direito Empresarial - Pareceres*, 2. ed., Ed. Forense, 1986, pp. 298-299.

⁵ Escrevi:

“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.

E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por emenda constitucional?

É que a imunidade, nas hipóteses constitucionais, constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos e, por outro lado, atrair os cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atua mal ou insuficientemente, como na educação, na assistência social etc.” (Pesquisas Tributárias, Nova Série 4, Imunidades Tributárias, coordenação Ives Gandra Martins, coed. Centro de Extensão universitária/Ed. RT, São Paulo, 1998, p. 32).

⁶ José Cretella Jr. lembra que:

“Vedações constitucionais são restrições de ordem geral, ou especial, determinadas pela Constituição Federal à competência impositiva das pessoas jurídicas públicas políticas. A vedação constitucional pode ser genérica ou específica, subjetiva ou

Ora, os contribuintes são pessoas físicas ou jurídicas. Aliás, *de rigor* são apenas pessoas físicas, pois as jurídicas são sempre integradas e controladas, em última instância, por pessoas físicas, visto que não há pessoas jurídicas dirigidas por robôs.

Não sem razão, no concernente ao Imposto de Renda, o lucro distribuído pelas pessoas jurídicas às pessoas físicas é desonerado do tributo, pois este tributo já foi recolhido nas pessoas jurídicas. Por outro lado, pelas regras que disciplinam a responsabilidade tributária, no caso de insolvência das empresas devedoras de tributos, respondem seus diretores ou controladores subsidiariamente ou solidariamente pelos tributos⁷.

objetiva. Quando a Constituição veda às entidades tributantes a instituição (ou aumento) de tributo, sem lei anterior que o estabeleça, a proibição é genérica, abrangendo todo e qualquer tipo de tributo, exceto os casos constitucionalmente ressalvados. Vedação específica é a que recai sobre eventual, mas determinado tipo de fato gerador. Subjetiva é a vedação que incide sobre 'pessoas'. Objetiva é a vedação que recai sobre 'bens' ou 'coisas'. As vedações tributárias têm início no texto da primeira Constituição republicana, arts. 8º, 10 e 11, ingressam na Constituição de 1934, art. 17, IX, passam à Carta de 1937, art. 25, recebem agasalho na Constituição de 1946, art. 31, e chegam a nossos dias, inscrevendo-se nas últimas Constituições" (*Comentários à Constituição 1988*, v. VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3.549).

⁷ Os arts. 134 e 135 do CTN têm a seguinte dicção:

"Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado." (grifos meus)

Esta é a razão pela qual o legislador supremo declarou que ao contribuinte (pessoa física ou jurídica) *estão garantidas* as limitações constitucionais, nas hipóteses pela Carta da República previstas.

Entre tais limitações estão as imunidades constitucionais, autênticas garantias colocadas pelo constituinte para que determinadas pessoas, em suas atividades, não sofram tributação pelo relevante serviço prestado à sociedade (nas áreas da saúde, educação ou assistência social), ou por força do exercício de atividade religiosa, ou ainda da liberdade de expressão⁸.

As imunidades dirigidas às entidades filantrópicas, sem fins lucrativos, comunitárias ou confessionais, visam incentivar a prestação de serviços à sociedade, nos setores de educação, saúde e assistência social, fazendo pela sociedade o que os governos deveriam fazer e não fazem, recebendo em troca, como modesta contrapartida, a eliminação de contribuições sociais e impostos⁹.

⁸ Todo o inciso VI do art. 150 delas cuida, tendo a seguinte dicção:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- 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.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (*Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013*)."

⁹ O Ministro Marco Aurélio de Mello, na Repercussão Geral 566.622/RS, esclarece:

"O § 7º do artigo 195 deve ser interpretado e aplicado em conjunto com o preceito constitucional transcrito, afastando-se dúvida quanto à reserva exclusiva de lei complementar para a disciplina das condições a serem observadas no exercício do direito à imunidade", completando:

"Segundo o professor Ives Gandra da Silva Martins, "há, assim, uma causa e uma condição para a entidade usufruir a imunidade. A causa da imunidade é ser uma das entidades enumeradas pelo artigo 150, inciso VI, c, da CF. A causa advém da Constituição. A condição da imunidade é manter o atendimento aos requisitos especificados no CTN. A condição advém do CTN" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade de Instituições sem Fins Lucrativos

A única colaboração que o Estado dá às entidades filantrópicas que fazem o que os Governos deveriam fazer com nossos tributos e não o fazem é a desoneração tributária em troca do estúpido trabalho que devolvem, muitas delas centenárias, como as Universidades Mackenzie, a Beneficência Portuguesa, e outras com mais de meio século de atuação, como as diversas PUCs espalhadas pelo Brasil.

Não há que se confundir estas entidades com aquilo que pessoas desinformadas — ou agentes públicos que querem se eximir do poder-dever de fiscalizar — sentem conforto em generalizar para defender o indefensável e denominam de “pilantrópicas”.

As “pilantrópicas”, na infeliz expressão de cidadãos pouco versados no vernáculo, são casos de polícia, cabendo à fiscalização desventrá-las e autuá-las, por não merecerem o *status* que lhe outorgaram seus criadores.

Não se pode generalizar, colocando na mesma categoria uma enormidade de instituições sérias e aquelas constituídas de larâpios da boa-fé institucional, pois não é difícil distinguir as verdadeiras entidades sem fins lucrativos, filantrópicas ou confessionais, que

são constituídas para trabalhar em prol da saúde, da educação e da assistência social, a bem da sociedade.

É de se lembrar, por outro lado, que não cuidam as “imunidades” de renúncia fiscal, mas de vedação ao poder de tributar, não havendo que se confundir tal impedimento criado pela Lei Suprema com a hipótese do art. 213 da CF, assim redigido:

Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que:

I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação;

II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades¹⁰

que implica *versão de recursos*, através de doações ou financiamentos favorecidos. Tais versões de recursos podem e devem ser reguladas por lei, podendo ser ou não concedidos pelo Poder tributante. Sempre que concedidas, há renúncia fiscal. Nas imunidades, não. Ninguém pode renunciar ao que não tem.

Voltando às imunidades, que são garantias asseguradas ao contribuinte, os requisitos para seu gozo, relativamente a impostos e contribuições sociais, devem ser definidos por lei complementar, nos termos do art. 146, II, da CF, conforme reconheceu a Suprema Corte nas ADIs 2028, 2621, 2228 e 2036 e na Repercussão Geral 566.622 — as primeiras patrocinadas pelo meu escritório e nas quais sustentei pessoalmente perante a Suprema Corte em 04/06/2014. O artigo está assim disposto:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

Dedicadas à Previdência e Assistência Social, Direito Público n. 1, julho-agosto-setembro de 2003, p. 8).

A questão discutida neste recurso, considerado o artigo 55 da Lei n. 8.212, de 1991, envolve definir se condições diversas, além daquelas previstas no Código Tributário Nacional, podem estar versadas em lei ordinária. De acordo com o próprio Ives Gandra, a resposta é desenganadamente negativa:

Nenhuma lei ordinária de qualquer poder tributante pode criar requisitos adicionais, impondo ônus que o constituinte deliberadamente quis afastar. Todos os requisitos acrescentados ao restrito elenco do artigo 14 são inconstitucionais, em face de não possuir o Poder Tributante, nas 3 esferas, nenhuma força legislativa suplementar. Apenas a lei complementar pode impor condições. Nunca a lei ordinária, que, no máximo, pode reproduzir os comandos superiores. (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Entidades sem fins lucrativos com finalidades culturais e filantrópicas - Imunidade constitucional de impostos e contribuições sociais - Parecer. Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas v. 4, 1994, p. 83)

Da necessidade de interpretar teleologicamente as imunidades tributárias, amplamente reconhecida pelo Supremo como meio ótimo de realização dos valores e princípios subjacentes às regras imunizantes, resulta o dever corolário de interpretar estritamente as cláusulas restritivas relacionadas, inclusive a constitucional. Daí advém a reserva absoluta de lei complementar, conforme o artigo 146, inciso II, da Carta de 1988, para a disciplina das condições referidas no § 7º do artigo 195, sob pena de negar seja a imunidade discutida uma “limitação ao poder de tributar” (RE 566.622/RS, Site do STF).

¹⁰ Celso Ribeiro Bastos escreveu:

“Este artigo e seus dois incisos preceituam que os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias confessionais ou filantrópicas definidas em lei, que: a) comprovem finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; b) assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades. Podemos observar que nenhuma de nossas Constituições anteriores dispôs sobre essa matéria. Apenas a Emenda Constitucional n. 1/69 estabelecia, em seu art. 176, § 2.º, que, respeitadas as disposições legais, o ensino era livre à iniciativa particular, a qual mereceria o amparo técnico e financeiro dos Poderes Públicos, inclusive mediante bolsas de estudos” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º v., São Paulo: Ed. Saraiva, 2000, p. 729).

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar [...].”

Ora, as decisões nos dois casos têm os seguintes teores:

Decisão: O Tribunal, por maioria e nos termos do voto do relator, apreciando o tema 32 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber, Luiz Fux, Dias Toffoli e Gilmar Mendes. Reajustou o voto o Ministro Ricardo Lewandowski, para acompanhar o Relator. Em seguida, o Tribunal fixou a seguinte tese de repercussão geral: “Os requisitos para o gozo de imunidade hão de estar previstos em lei complementar”. Não votou o Ministro Edson Fachin por suceder o Ministro Joaquim Barbosa. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux, que proferiu voto em assentada anterior. Presidência da Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 23.02.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

Procurador-Geral da República, Dr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros.

p/Doralúcia das Neves Santos

Assessora-Chefe do Plenário (grifos meus)¹¹;

CERTIFICO que o PLENÁRIO, ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014¹²;

Decisão: O Tribunal, por maioria, conheceu da ação direta como arguição de descumprimento de preceito fundamental, vencidos os Ministros Roberto Barroso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Marco Aurélio. No mérito, por unanimidade e nos termos do voto Ministro Teori Zavascki, o Tribunal julgou procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade do art. 10 da Lei 9.732/1998, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 70 da Lei 9.732/1998. Aditou seu voto o Ministro Marco Aurélio, para, vencido na preliminar de conversão da ação direta em arguição de descumprimento de preceito fundamental, assentar a inconstitucionalidade formal do art. 55, inciso III, da Lei 8.212/1991, na redação conferida pelo art. 1º da Lei 9.732/1998. Redigirá o acórdão a Ministra Rosa Weber. Ausente, justificadamente, o Ministro Roberto Barroso, que proferiu voto em assentada anterior. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Presidiu o julgamento a Ministra Cármen Lúcia. Plenário, 02.03.2017.

Presidência da Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ricardo Lewandowski, Dias Toffoli, Luiz Fux, Rosa Weber e Edson Fachin.

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

p/Doralúcia das Neves Santos

Assessora-Chefe do Plenário¹³.

IV Dos requisitos formais

Outro ponto que se coloca é em relação aos requisitos objetivos que não podem, à evidência, desnaturar o gozo das imunidades, criando óbices inaceitáveis ou que as inviabilizem. *A lei complementar pode apenas explicitar o conteúdo constitucional, conforme explicou aquele que, talvez, tenha sido a maior figura da história da Suprema Corte, o Ministro Moreira Alves, ao dizer:*

Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não

Ives Gandra da Silva Martins e outros intdo.(A/S): Presidente da República, Intdo.(Ais): Congresso Nacional.

¹¹ Recurso Extraordinário 566.622/RS.

¹² Plenário, Certidão de Julgamento, Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.028, Proced.: Distrito Federal, relator: Min. Joaquim Barbosa, reqte.(S): Confederação Nacional De Saúde-Hospitais, estabelecimentos e serviços – CNS, ADV. (Ais):

¹³ Plenário, ação direta de inconstitucionalidade 2028, proced. Df., Rel. Min. Joaquim Barbosa, redatora do acórdão: Min. Rosa Weber, reqte.; Confed. Nac. De Saúde-Hospitais, Estabelecs. e Serviços – cns, adv.(A/s): Ives Gandra da Silva Martins, intdo.: Presidente da república, intdo.: Congresso nacional.

pode, no particular, ser aplicado. *Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional". Isso significava dizer o que? Dizer: "Nem lei complementar, nem lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição".*

E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, *ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar.* -Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, *"para atender às suas finalidades essenciais", não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição.* De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: *"Não. Não pode, porque não é lei complementar". Mas dizia: Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional*¹⁴.

A lei complementar, ao definir os requisitos para gozo da imunidade, deve explicitar o que está na Constituição, sendo que os limites da intenção constituinte estão no próprio Texto Constitucional.

De ressaltar que a própria certificação oficial estava prevista em inúmeros dispositivos ora considerados inconstitucionais, o que torna impossível a definição até mesmo de que como poderá a autoridade certificar.

Creio que, no máximo, ainda argumentando pelo absurdo, poderia tal certificação — que, a meu ver, é indevida pelo teor das decisões na ADIN 2028 e seguintes¹⁵ —, apenas referir-se aos requisitos do art. 14 do CTN, assim redigido:

Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; *(Redação dada pela LC nº 104, de 2001)*

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos [...] ¹⁶.

¹⁴ Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário, coordenação de Ives Gandra Martins, autores: Antonio José da Costa, Antonio Manoel Gonzalez, Dirceu Antonio Pastorello, Diva Malerbi, Edison Carlos Fernandes, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fernando de Oliveira Marques, Fernando Facury Scaff, Francisco de Assis Alves, Francisco de Assis Praxedes, Gustavo Miguez de Mello, Helenilson Cunha Pontes, Hugo de Brito Machado, Ives Gandra Martins, José Augusto Delgado, José Eduardo Soares de Melo, Kiyoshi Harada, Luiz Antonio Caldeira Miretti, Marcello Martins Motta Filho, Marco Aurélio Greco, Maria Teresa de Cárcamo Lobo, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Moisés Akselrad, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, Plínio José Marafon, Ricardo Lobo Torres, Ricardo Mariz de Oliveira, Sacha Calmon Navarro Coelho, Valdir de Oliveira Rocha, Vinicius T. Campanille, Vittorio Cassone, Wagner Balera e Yoshiaki Ichihara, ed. Centro de Extensão Universitária/Ed. Revista dos Tribunais, 2. ed., 2001, pp. 31-32.

¹⁵ Do julgamento das referidas ADIs é de se lembrar:

"O voto do eminente e saudoso Ministro TEORI ZAVASCKI, no sentido de que "aspectos meramente procedimentais referentes à certificação, à fiscalização e ao controle administrativo continuam passíveis de definição em lei ordinária", como consta da publicação impugnada, foi MINORITÁRIO, somente tendo sido referendado pelos Ministros TOFFOLI, ROSA WEBER e LUIZ FUX.

Aliás, *pele fato de ter sido declarada inconstitucional toda legislação ordinária que estabelecia os supostos requisitos a serem sindicados para expedir a expedição do certificado* (por exemplo, percentuais de gratuidade ou de atendimento do SUS), há até mesmo uma *impossibilidade material* de a autoridade emitir tal documento" (grifos meus).

¹⁶ O Ministro Teori Zavascki assim se manifestou sobre o referido artigo, que tem eficácia de lei complementar:

"Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções, demais figuras de desonerações tributárias, justamente por cumprir uma missão mais nobre do que essas últimas.

A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas a concussão de alguns objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da república não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolve costumeiramente os juízos políticos de

Isto é, se atendidos tais requisitos pelas instituições filantrópicas, comunitárias e confessionais, sem fins lucrativos, não haverá como negar-lhes o direito de gozo das imunidades. E a omissão da autoridade ou a demora em expedir a certificação não pode gerar/implicar a exigência de tributo.

É que a certificação não representa *concessão* da imunidade, mas apenas *reconhecimento* dela. Vale dizer, tal reconhecimento terá sempre eficácia *ex tunc*.

Assim, não vislumbro qualquer perigo de que as imunidades tributárias, de impostos e de contribuições sociais, sejam retiradas das entidades beneficentes de assistência social que preenchem os requisitos mencionados na lei complementar, como decidido nos processos judiciais citados, independentemente ou não de certificação oficial.

V Da cláusula pétrea

Chegamos, agora, ao ponto nevrálgico deste estudo.

Declara o art. 60, § 4º, inciso IV, da Lei Suprema que:

Art. 60. [...]

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

[...]

IV - os direitos e garantias individuais.

Todas as garantias e direitos individuais são cláusulas pétreas. Não podem ser modificadas. Já escrevi a respeito:

Os direitos e garantias individuais conformam uma norma pétrea. Não são eles apenas os que estão no artigo 5º, mas, como determina o § 2º do mesmo artigo, incluem outros que se espalham pelo texto constitucional e outros que decorrem de uma implicitude inequívoca. Trata-se, portanto, de um elenco cuja extensão não se encontra em textos constitucionais anteriores.

conveniência e oportunidade para desfrutar da dignidade política de Estado, porque é isso o que são.

Ora se é assim, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeitos a flutuações legislativas erráticas não raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu” (Sessão de julgamento do dia 04/06/2014, Julgamento das ADIs 2028, 2621, 2228 e 2036, imunidade do art. 195, § 7º, da CF: exigência de LC).

Tem-se discutido se, de rigor, toda a Constituição não seria um feixe de direitos e garantias individuais, na medida em que o próprio Estado deve assegurá-lo e sua preservação, de rigor, é um direito e uma garantia individual. Toda a Constituição não faz senão garantir direitos individuais, que decorrem, necessariamente, da existência do poder assecuratório (Judiciário), Legislativo (produção de leis), Executivo (executá-las a favor do cidadão).

Por esta teoria, a Constituição seria imodificável, visto que direta ou indiretamente tudo estaria voltado aos direitos e garantias individuais

Tal formulação, todavia, peca pela própria formulação do artigo, visto que se os organismos produtores, executores e assecuratórios do Direito representassem forma indireta de permanência dos direitos e garantias individuais, à evidência, todo o resto do artigo 60 seria desnecessário em face da imodificabilidade da lei suprema. O conflito fala por si só para eliminar a procedência dos argumentos dos que assim pensam.

Em posição diversa, entendo que os direitos e garantias individuais são aqueles direitos fundamentais plasmados no texto constitucional --e apenas nele-- afastando-se, de um lado, da implicitude dos direitos não expressos ou de veiculação infraconstitucional, assim como restringindo, por outro lado, aqueles direitos que são assim considerados pelo próprio texto e exclusivamente por ele.

Assim sendo, o artigo 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do artigo 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental.

*Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição, seriam cláusulas pétreas [...]*¹⁷.

Ora, os direitos das filantrópicas mereceram do constituinte as garantias do art. 150, nelas incluídas as imunidades constitucionais (inciso VI, letra c, e 195, § 7º), o que vale dizer que, quanto a tais contribuintes, não pode haver qualquer emenda constitucional tendente a abolir tais garantias, sendo, portanto, cláusulas imodificáveis, pétreas, inalteráveis. Só pode haver, por emenda constitucional, imposição sobre outras espécies tributárias diferentes daquelas referidas neste parecer, jamais sobre impostos ou contribuições sociais.

É de se lembrar que, embora as imunidades protejam as instituições de educação, de saúde e

¹⁷ *Comentários à Constituição do Brasil*, 4º v. tomo I, Celso Ribeiro Bastos e Ives Gandra Martins, Ed. Saraiva, 1999, pp. 413-415.

de assistência social sem fins lucrativos, de rigor, os direitos mais protegidos são os dos beneficiários de tais instituições, ou seja, estudantes, hipossuficientes e pacientes que sofrem das mais variadas doenças, os quais, infelizmente, não podem contar com os estabelecimentos de saúde pública, notoriamente insuficientes para atender integralmente as necessidades da população brasileira.

A meu ver, nenhuma emenda constitucional pode ser proposta objetivando retirar tais imunidades de tais instituições, desde que atuem sem fins lucrativos, sejam filantrópicas, confessionais ou comunitárias. Gozam elas — as pessoas que as dirigem e que não são suas proprietárias —, assim como de seus estabelecimentos, de direito imodificável quanto a tais garantias vedatórias da imposição. Tanto é assim que, quando da extinção de qualquer estabelecimento imune, seus dirigentes são obrigados a transferir seu patrimônio para outras instituições do mesmo perfil. Suas atividades são, pois, complementares à ação oficial.

Neste aspecto está, portanto, a essência das imunidades, que é a de atrair pessoas físicas a criar estes estabelecimentos em prol da sociedade, objetivando atender três finalidades governamentais de extrema relevância para o desenvolvimento nacional, ou seja, oferecer educação, saúde e assistência social a todos.

Roque Carrazza, no mais profundo livro escrito sobre as imunidades tributárias de instituições filantrópicas, confessionais, comunitárias e sem fins lucrativos, de forma exaustiva, didática e de absoluto rigor científico, demonstra, à saciedade, porque são cláusulas pétreas e porque razão devem ser preservadas, principalmente num momento em que os governos das demais unidades federativas não encontram espaço para atender a imensa necessidade de desenvolvimento educacional e atendimento à população brasileira, no plano da saúde e da educação, por escassez de recursos, nas burras estatais¹⁸.

VI Conclusão

Parece-me, pois, ao ler todo o projeto de previdência (PEC 287/2016), que os aspectos levantados neste estudo não foram maculados, continuando

as filantrópicas a serem reguladas pelos princípios constitucionais atrás mencionados, explicitados principalmente pelas decisões das referidas ADIs e do RE de Repercussão Geral, cujos acórdãos não foram ainda publicados.

Por fim, apenas para argumentar pelo absurdo, se possível fosse tributar tais instituições com impostos e contribuições sociais, o que teríamos seria um ensino mais caro e uma saúde mais onerosa para todos os brasileiros, afetando diretamente a população, mormente a de menor renda¹⁹.

Talvez, por esta razão é que a PEC 287/2016 não tocou no dispositivo chave que garante a imunidade das contribuições sociais, ou seja, o art. 195, § 7º, que permanece inalterado, no projeto governamental de adaptação previdenciária.

Não será, pois, atingindo as instituições sem fins lucrativos, filantrópicas e confessionais e comunitárias, que dão um retorno muito maior do que recebem, que se conseguirá solucionar o problema da Previdência, agravando, por outro lado, o cotidiano de tais instituições de que dependem, em grande parte, a educação e a saúde do País.

Concluo, pois, que a PEC 287/2016 não coloca em risco o gozo das imunidades constitucionais previstas no art. 195, § 7º, e qualquer eventual emenda que pretenda suprimi-las seria inconstitucional, por violadora da cláusula pétrea expressa no art. 60, § 4º, inciso IV, da Carta da República.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho explica:

“Ao coordenar tais ponderações, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. E mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo. Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno, para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Do exposto, é forçoso concluir que a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, pois estas representam o resultado de uma conjugação de normas constitucionais, entre as quais estão elas, as imunidades tributárias. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram, e, dentre eles, os que impedem que certas situações sejam contempladas como hipótese de incidência de tributos, perfazendo proibições fortes, chamadas de imunidades tributárias” (*Imunidades das instituições religiosas*, coordenadores: Ives Gandra Martins e Paulo de Barros Carvalho, divs. Auts. São Paulo: Ed. Noeses, 2015, p. 35).

¹⁸ *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*, Roque Antonio Carrazza, São Paulo: Ed. Noeses, prefácio Ives Gandra Martins, 2015.