

# IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES ASSISTENCIAIS: É NECESSÁRIA LEI COMPLEMENTAR?

Edmar Viane Marques Daudt<sup>1</sup>

Introdução. 1. As imunidades tributárias. 2. Distinção entre imunidades e princípios tributários. 3. Espécies de imunidades. 4. Fundamento da imunidade tributária das entidades de assistência social. 5. Condições previstas no CTN. 6. Imunidade condicionada e imunidade condicionável. 7. Crítica às Leis n. 9.532/97 e n. 9.732/98. Conclusão. Bibliografia.

## INTRODUÇÃO

O presente tem por objeto o estudo da necessidade ou não de edição de lei complementar para o estabelecimento de condições para o gozo da imunidade tributária pelas instituições de assistência social. Para tanto, de início se apresentam, de forma sucinta, o conceito, a distinção em relação aos princípios tributários, as espécies de imunidade tributária e o fundamento da imunidade concedida às instituições de assistência social.

De forma mais aprofundada, apreciam-se aspectos da lei complementar em matéria tributária e a possibilidade ou não de serem fixadas – mediante lei ordinária – outras condições além das previstas no Código Tributário Nacional, em face do disposto na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, segundo a qual para o gozo da imunidade devem ser “atendidos os requisitos da lei”. Da mesma forma, como previsto no § 7º do artigo 195 da Constituição Federal, apenas estão imunes à contribuição para a seguridade social entidades beneficentes “que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Destaque-se como sendo o ponto de maior interesse e contribuição do estudo a análise quanto à imprescindibilidade ou não da existência de lei complementar para que possam os entes assistenciais, efetivamente, usufruir da imunidade, levando-se em conta a eficácia das normas constitucionais e o fundamento da imunidade das referidas entidades.

Ao final, critica-se a fixação de requisitos suplementares mediante lei ordinária, tal como ocorreu através das Leis n. 9.532/97 e n. 9.732/98.

O assunto, cabe salientar, é de grande importância no contexto atual, pois, se, de um lado, o artigo 6º do texto constitucional elenca a assistência aos desamparados dentre os direitos sociais, de outro – através da imunidade tributária – o constituinte buscou salvaguardar valores tidos como essenciais para a sociedade. E, ainda, somente se justifica a não-tributação quando efetivamente houver a contrapartida pelo ente amparado pela imunidade.

---

<sup>1</sup> Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná. Professor na Pós-Graduação e na Graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Passo Fundo.

## 1 AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A Constituição Federal atribui aos entes públicos competência tributária para a criação de tributos. Os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria podem vir a ser criados tanto pela União como pelo Distrito Federal, pelos Estados e pelos Municípios. De outra parte, compete exclusivamente à União a criação de empréstimos compulsórios. Como regra, compete ainda unicamente à União instituir as denominadas contribuições especiais, ressalvada aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a criação de contribuição para o custeio dos seus regimes previdenciários. Aos Municípios e ao Distrito Federal foi atribuída, ainda, competência para gerar a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Na maioria das vezes, os tributos são criados através de lei ordinária. Excepcionalmente, os impostos residuais, as contribuições sociais residuais, ou seja, aquelas geradas com supedâneo no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal, e os empréstimos compulsórios exigem lei complementar para sua instituição.

Não obstante tenha sido atribuída competência constitucional aos entes públicos para a criação dos tributos, também em decorrência da Constituição Federal determinadas situações, pessoas ou bens ficam ressaltados da incidência tributária. Esse fenômeno da não-competência tributária é denominado de imunidade tributária. É curioso ressaltar, entretanto, que em nenhuma passagem do Texto Maior utilizou-se a expressão “imunidade tributária”.

O vocábulo “imunidade” tem sua origem no latim (*immunitate*) com o sentido de não-sujeição a algum ônus ou encargo. O prefixo *in* significa negação, ao passo que *munus* representa encargo, ou as funções que um indivíduo tem de exercer; assim, o imune está livre de encargos. Sérgio Pinto Martins esclarece que se atribuía aos tributos, no tempo do Império Romano, a designação de *munera*, em vista de seu caráter de *múnus* público, surgindo a expressão *immunitas* para os casos em que havia dispensa do pagamento.<sup>2</sup>

Em havendo norma imunizante no texto constitucional, as pessoas políticas de direito público não podem instituir tributo a ser cobrado do ente ou sobre a situação ou o objeto beneficiado pela imunidade. No dizer de Alcides Jorge Costa, “é unânime a opinião da doutrina no sentido de o Estado estar privado de qualquer poder, inclusive o de editar leis que criem tributos, se há imunidade”.<sup>3</sup>

De acordo com Luciano Amaro, imunidade é “a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo”. Mais adiante, o autor conclui seu pensamento: “Não se trata de uma amputação ou supressão do poder de tributar, pela boa razão de que, nas situações imunes, não existe (*nem preexiste*) poder de tributar”.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 135.

<sup>3</sup> COSTA, Alcides Jorge. ICMS - Imunidade - direito ao crédito - insumos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 13, maio/jun. 2000. p. 23.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 145-146.

Concluindo, entende-se que a norma imunizante deve estar prevista na Constituição Federal e que a imunidade antecede a concessão de competência aos entes tributantes; logo, não é apropriado dizer que se trata de limitação, exclusão ou supressão da competência tributária.

Em suma, em havendo, no texto constitucional, negação da competência tributária, independentemente da denominação de que tenha se valido o constituinte, estar-se-á diante de uma imunidade. Assim, mesmo que, ao se referir a determinadas situações ou operações, o constituinte tenha lançado na Constituição Federal vocábulos tais como: “isentas” (inc. LXXIII<sup>5</sup> do art. 5º, par. 5º<sup>6</sup> do art. 184 e par. 7º<sup>7</sup> do art. 195 da CF), “não-incide” (inc. III<sup>8</sup> do par. 3º do art. 153, inc. X<sup>9</sup> do par. 2º do art. 155, inc. I<sup>10</sup> do par. 2º do art. 156, todos da CF) e “gratuitas” (inc. LXXIV,<sup>11</sup> LXXVI<sup>12</sup> e LXXVII<sup>13</sup> do art. 5º e par. 1º<sup>14</sup> do art. 226, ambos da CF), trata-se de norma imunizante.<sup>15</sup> Nesse sentido, ensina Denise Lucena Rodrigues: “Apesar de a Constituição não se referir à imunidade, mas, sim, à não-incidência, não há como qualificar os casos [...] como não sendo imunidade”.<sup>16</sup>

Ao apreciar o tratamento tributário aplicável na exportação de produtos industrializados (inc. X do par. 2º do art. 155 da CF), o Supremo Tribunal Federal deixou evidenciado que a norma trata de imunidade, não obstante se refira à “não-incidência”:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS: PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS DESTINADOS AO EXTERIOR. IMUNIDADE. OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS. DISTINÇÃO. [...] II – A Constituição Federal, ao conceder imunidade tributária, relativamente ao ICMS, aos produtos industrializados destinados ao exterior, situou-se, apenas, numa das hipóteses de incidência do citado imposto [...].<sup>17</sup>

<sup>5</sup> “LXXIII – qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;”

<sup>6</sup> “§ 5º - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.”

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

<sup>8</sup> “§ 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.”

<sup>9</sup> “§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X – não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior [...]”

<sup>10</sup> “§ 2º - 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;”

<sup>11</sup> “LXXIV – o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;”

<sup>12</sup> “LXXVI – são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;”

<sup>13</sup> “LXXVII – são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.”

<sup>14</sup> “§ 1º - O casamento é civil e gratuita a sua celebração.”

<sup>15</sup> Encontra-se, ainda, no inciso XXXIV do artigo 5º da CF a seguinte expressão: “independentemente do pagamento de taxas”.

<sup>16</sup> RODRIGUES, Denise Lucena. **A imunidade como limitação à competência impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 49.

<sup>17</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 212.637-MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 de maio de 1999. DJ 17-09-99, p. 59. Ementário v. 1963-3, p. 519. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

## 2 DISTINÇÃO ENTRE IMUNIDADES E PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Necessário consignar, de outra parte, que as normas de imunidade não se confundem com os diversos princípios de Direito Constitucional Tributário que asseguram garantias aos contribuintes em geral.

O constituinte criou diversas seções no capítulo do Sistema Tributário Nacional. E, não obstante tenha atribuído à primeira delas a denominação “Dos Princípios Gerais”, é na segunda seção, intitulada “Das Limitações do Poder de Tributar”, que se encontram arrolados, além dos casos de imunidades gerais aos impostos, os diversos princípios constitucionais que tratam de matéria tributária, tais como estrita legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade e não-confisco. De acordo com Luciano Amaro, tais limitações “integram o conjunto de traços que demarcam o *campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos)”.<sup>18</sup> (grifo do autor).

Partindo da diferenciação entre normas jurídicas imunizantes em sentido amplo e normas imunizantes em sentido estrito, Márcio Pestana arrola dentre aquelas os seguintes princípios: da estrita legalidade, do não-confisco, da vedação aos tributos de barreira e da uniformidade geográfica, dentre outros.<sup>19</sup>

José Wilson Ferreira Sobrinho, após explanar que o inciso VI<sup>20</sup> do artigo 150 da Constituição vigente é restrito aos impostos, assevera que também há imunidade de outros tributos, justificando seu raciocínio através da menção aos princípios da irretroatividade, da anterioridade, do não-confisco, da não-limitação ao tráfego de pessoas ou bens e da uniformidade geográfica. E conclui: “O artigo 150, incisos III, IV e V, CF, cuida da *imunidade tributária* aplicável ao tributo e não apenas aos impostos; o inciso VI, artigo 150, CF, diz somente com os impostos; o inciso I, artigo 151, CF, relaciona-se com a imunidade que abrange tributos e não apenas impostos”.<sup>21</sup> (grifo nosso). Discorda-se, porém, de tal assertiva.

É acertada, sim, a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho ao ensinar que princípios constitucionais tributários e imunidades tributárias são institutos diversos. E prossegue: “Os princípios constitucionais dizem como devem ser feitas as leis tributárias, condicionando o legislador”. Quanto às imunidades, “dizem o que não pode ser tributado, *proibindo ao legislador o exercício da sua competência tributária* sobre certos fatos, pessoas ou situações, por expressa determinação da Constituição”.<sup>22</sup> (grifo do autor).

Conforme ensinamento de Misabel Abreu Machado Derzi, “princípio não é imunidade”, muito embora as imunidades decorram dos valores e princípios fundamentais. Para a doutrinadora, os princípios dizem respeito “aos requisitos a serem observados para o exercício válido da competência tributária”, ao passo que “as

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. p. 105.

<sup>19</sup> PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. p. 70, 103.

<sup>20</sup> “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;”

<sup>21</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. Porto Alegre: Fabris, 1996. p. 109-110.

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 157.

imunidades não norteiam o bom exercício da competência tributária, mas denegam o poder tributário, limitando-o relativamente a certos fatos”.<sup>23</sup> Em outra obra, a autora apresenta a seguinte conclusão: “Os princípios e as imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinados [...]”.<sup>24</sup>

Entende-se que não se pode dizer da identidade entre princípios e imunidades. Os princípios traçam parâmetros sobre como deve o legislador atuar ao criar e dispor sobre os tributos em geral, ao passo que as imunidades tratam do que não pode ser tributado. Seria a distinção entre as regras e os limites a serem observados no exercício do poder tributário (“como tributar”) e as situações sujeitas a tal poder (“o que tributar”).

### 3 ESPÉCIES DE IMUNIDADES

As imunidades são tradicionalmente classificadas como subjetivas (em favor das instituições de educação, por exemplo), objetivas (tal como no caso dos livros, jornais e periódicos) e mistas. É aqui oportuna a ressalva de Roque Antonio Carrazza no sentido de que mesmo as imunidades tributárias objetivas resultam em benefício de pessoas.<sup>25</sup>

Para Clélio Chiesa, as imunidades podem ser classificadas quanto à fruição (condicionada e incondicionada), quanto à possibilidade de supressão (pétrea e suprimível) e quanto à competência para sua instituição (nacional e estadual, pois, para o autor, também o constituinte estadual, com base no que se denominou “poder constituinte decorrente”, em oposição ao poder originário, pode estabelecer situações não sujeitas à tributação, respeitando-se o âmbito de competência tributária do ente).<sup>26</sup>

Por sua vez, Regina Helena Costa leva em conta os mais diversos aspectos. Além de considerar o modo de incidência, a autora classifica as imunidades também quanto à amplitude, à abrangência, à explicitude, à contenção de sua eficácia e, ainda, quanto a sua origem em relação aos princípios constitucionais<sup>27</sup>.

No que tange ao modo de incidência, a imunidade é dita subjetiva quando considera as pessoas beneficiadas (imunidade recíproca e das entidades educacionais), sendo sempre genérica (ou seja, abarca qualquer imposto); já a objetiva é concedida em razão de determinados fatos, bens ou situações (como no caso dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão). Assim se explica o pagamento de Imposto sobre a Renda pela livraria ao passo que a operação de venda do livro não está sujeita ao ICMS, pois a imunidade objetiva favorece o livro, não a livraria. Conforme lição de José Wilson Sobrinho Ferreira, quando os pressupostos para o gozo da imunidade

<sup>23</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62. out./dez. 1992. p. 78-81.

<sup>24</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito tributário aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997. p. 221.

<sup>25</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. p. 634.

<sup>26</sup> CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro**: desonerações nacionais e imunidades condicionadas. p. 136-142.

<sup>27</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 125-134.

“apresentam o mesmo grau de importância, não sendo possível precisar qual deles tem fator preponderante”, tem-se a imunidade mista, como na hipótese da pequena gleba rural, quando explorada por proprietário de um único imóvel, não estando, então, sujeita ao pagamento do ITR.<sup>28</sup>

Levando em consideração a amplitude, Regina Helena Costa identifica a imunidade como geral ou genérica quando se estende a todos os impostos (partidos políticos, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições educacionais e assistenciais, por exemplo), ao passo que a imunidade específica, tópica ou especial diz respeito apenas a um imposto, como a imunidade do IPI, no caso de exportações de produtos industrializados, e do ICMS, nas operações de remessa interestadual de petróleo, de lubrificantes, de combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e de energia elétrica.<sup>29</sup> A propósito, Zelmo Denari denomina a segunda espécie como “extravagante”.<sup>30</sup>

Concernente à abrangência, a imunidade é excludente quando admitida a tributação por um único imposto, como no caso do ouro quando utilizado como ativo financeiro, incidindo o IOF com exclusão do ICMS. Já a imunidade incisiva ocorre quando “certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais”, tal como a tributação sobre operações relativas ao fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações, por exemplo, que estão sujeitas apenas ao ICMS e aos impostos aduaneiros.<sup>31</sup>

Segundo, ainda, a classificação oferecida por Regina Helena Costa, a imunidade é explícita quando prevista literalmente no texto, tal como a imunidade do papel destinado à impressão de livros e implícita quando, independentemente de previsão expressa, decorre dos princípios constitucionais.<sup>32</sup> Misabel Abreu Machado Derzi enquadra como implícita as imunidades recíprocas e das instituições de assistência social.<sup>33</sup> Por sua vez, Ricardo Lobo Torres qualifica como implícitas as imunidades dos agentes consulares e as relacionadas ao mínimo existencial, referindo “que apenas se explicitarão nos tratados internacionais e nas leis infraconstitucionais através dos mecanismos da isenção ou dos descontos do imposto de renda”.<sup>34</sup>

A partir da possibilidade de contenção da eficácia da norma imunizante, a imunidade pode ser identificada como incondicionada, quando possa ser usufruída independentemente do atendimento a qualquer requisito, e condicionada ou condicionável, na expressão preferida por Regina Helena Costa, quando sua fruição exige que sejam atendidas determinadas exigências previstas no texto da Constituição, tal como a ausência de finalidade lucrativa, ou na lei complementar, tal como a escrituração regular de receitas e despesas, no caso das entidades assistenciais.<sup>35</sup>

<sup>28</sup> FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade tributária**. p. 135.

<sup>29</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 126.

<sup>30</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**: de acordo com a Constituição de 1988. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 151.

<sup>31</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 127.

<sup>32</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 132.

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62, out./dez. 1992. p. 77.

<sup>34</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. III - Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia. p. 89.

<sup>35</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 133.

Deixa-se para o final a classificação apresentada por Regina Helena Costa levando em conta a origem da imunidade em relação aos princípios constitucionais. Para a autora, a imunidade é dita “política” quando busca proteger princípios constitucionais tais como o da liberdade de culto e do livre pensamento, “sem constituírem consequência necessária de um princípio”.<sup>36</sup> Ainda assim, uma vez lançadas no texto constitucional e reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal que os direitos e garantias dos contribuintes se incluem entre as cláusulas pétreas, entende-se que as imunidades políticas não podem ser excluídas pelo poder constituinte derivado.

Imunidade ontológica, por sua vez, no escólio de Regina Helena Costa, é aquela diretamente associada aos princípios dedutíveis da Carta, ainda que não consignados de forma expressa, tida como “consequência necessária de um princípio constitucional”, como no caso da imunidade recíproca.

Assim, a imunidade dos entes públicos, que deriva diretamente do princípio do federalismo e da autonomia, persistiria mesmo que fosse suprimido o dispositivo imunizante do texto fundamental.<sup>37</sup> Para Misabel Abreu Machado Derzi, também é o caso da imunidade em favor das entidades assistenciais.<sup>38</sup> A propósito, referindo-se à imunidade recíproca, Aliomar Baleeiro deixa anotado: “É consequência remota e indireta da teoria dos ‘poderes implícitos’, inseparável do nome de Hamilton”.<sup>39</sup> Prosseguindo nessa linha de raciocínio, Paulo de Barros Carvalho ensina que, mesmo não havendo disposição manifesta nesse sentido, persistiria a imunidade recíproca, de forma implícita, “com o mesmo vigor que a formulação expressa lhe outorgou”.<sup>40</sup>

Não querendo tirar a razão de doutrinadores de tal escol, é de ter cautela quanto a essa certeza. Se, nos Estados Unidos, existe a imunidade recíproca sem que tenha constado expressamente no texto maior, é de lembrar que a situação americana é distinta da brasileira, pois, nos termos da classificação apresentada por Paulo Bonavides, a Constituição brasileira é prolixa.<sup>41</sup> E tornou-se costume aplicar o direito em consonância com tal realidade. Vale assinalar, com José Souto Maior Borges, que ao tempo da vigência da Constituição de 1946 a doutrina e a jurisprudência dividiam-se quanto à possibilidade de a União conceder isenções dos tributos estaduais e municipais.<sup>42</sup> O constituinte, em 1988, após ter suprimido a possibilidade de concessão de isenções heterônomas,<sup>43</sup> fez questão de deixar consignada na Carta, de forma clara, tal vedação.

<sup>36</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 131.

<sup>37</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. p. 130.

<sup>38</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade recíproca, o princípio federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62, out./dez. 1992, p. 77.

<sup>39</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p. 235.

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 182.

<sup>41</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. p. 73-74.

<sup>42</sup> BORGES, José Souto Maior. Interpretação das normas sobre isenções e imunidades. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Interpretação no direito tributário**. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975. p. 411.

<sup>43</sup> Isenção heterônoma é aquela concedida por ente distinto do que detém a competência tributária para criar o tributo, tal qual estava previsto no parágrafo 2º do artigo 20 da Constituição de 1967 (“§ 2º - A União, mediante lei complementar, atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos federais, estaduais e municipais”) e atualmente é expressamente vedada, de acordo com o inciso III do artigo 151 da CF de 1988 (“Art. 151 - É vedado à União: [...] III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”).

Dessa forma, à medida que o constituinte detalha ou explicita as normas, surgem os apregoadores de que deva ser rejeitado tudo aquilo que não constou explicitamente na Constituição, argumentando que a ausência significaria patente rejeição de tal matéria pelo constituinte. Entende-se, então, que o mesmo se aplica às imunidades implícitas, ou seja, em não havendo previsão categórica, estaria aberta a porta para as dissensões, com provável prejuízo ao contribuinte.

#### 4 FUNDAMENTO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS INSTITUIÇÕES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Quanto à imunidade das entidades assistenciais, é oportuno lembrar que, na busca de correção das desigualdades sociais, têm sido atribuída maior eficácia e aplicabilidade às normas constitucionais que reconhecem os direitos sociais, tidos como de segunda geração. Como demonstra Paulo Bonavides, esses direitos também englobam “os critérios objetivos de valores, bem como os princípios básicos que animam a Lei Maior, projetando-lhe a unidade e fazendo a congruência fundamental de suas regras”. É importante lembrar, nas palavras do autor, que “os direitos da segunda, da terceira e da quarta gerações não se interpretam, concretizam-se”.<sup>44</sup> Carlos Valder do Nascimento, por sua vez, afirma que através da imunidade busca-se a “persecução dos objetivos sociais do Estado”.<sup>45</sup>

Para a consecução dos direitos sociais, José Afonso da Silva lembra que a Constituição estabelece fontes de recursos para prover a seguridade social e a destinação de verbas para determinadas atividades.<sup>46</sup> Aos exemplos colacionados pelo autor acrescenta-se a imunidade tributária concedida às entidades assistenciais, como meio de facilitar a concretização do direito à assistência assegurada aos cidadãos pelo constituinte.

É Betina Treiger Grupenmacher quem ensina que a imunidade das instituições assistenciais “existe face aos nobres e elevados fins de tais entidades, que tomam para si certas atribuições que, em princípio, seriam de responsabilidade do Estado”.<sup>47</sup>

Relevante também é o ensinamento de Aires F. Barreto e de Paulo Ayres Barreto ao referirem que “não há pessoas físicas ou jurídicas privilegiadas; há, isto sim, valores protegidos ou promovidos, em razão de sua significação social”.<sup>48</sup> Clélio Chiesa, por sua vez, assevera que “as imunidades visam a afastar a possibilidade de tributação com o objetivo de garantir e dar efetividade a direito, garantia fundamental ou outro valor prestigiado pelo sistema jurídico”.<sup>49</sup> No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres registra que a imunidade “é a exteriorização ou a forma de validade dos direitos fundamentais

<sup>44</sup> BONAVIDES, Paulo. Os direitos fundamentais e a globalização. **Revista da PGE – Procuradoria-Geral do Estado RS**. Porto Alegre, v. 56, dez. 2002. p. 66, 69.

<sup>45</sup> NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 70.

<sup>46</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. p. 401.

<sup>47</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997. p. 136.

<sup>48</sup> BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. p. 38.

<sup>49</sup> CHIESA, Clélio. **A competência tributária do Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. p. 203.



diante do poder tributário”.<sup>50</sup>

A relevância social como fundamento da imunidade das entidades assistenciais, em vista da colaboração por elas prestada no atendimento dos problemas enfrentados por parte significativa da população, ficou insculpida na seguinte decisão:

APELAÇÃO CÍVEL. REMESSA NECESSÁRIA. DIREITO PÚBLICO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. PROCEDÊNCIA DA “RES IN IUDICIO DEDUCTA”. RECURSO DE APELAÇÃO. TEMPESTIVIDADE. PRECLUSÃO.

[...] Imunidade como heterolimitação do direito de tributar. Vontade proibitiva do tributar consignada na “grundnorm”. Matéria estritamente constitucional. Atividade desempenhada pela apelada de contorno nitidamente estatal, indicando produção e prestação de serviços de cunho público, substitutivamente ao Estado. Mundo do “dever-ser”.

O que informa as bases constitucionais à concessão da imunidade é o fim público – a instituição realiza obra ou serviço que, se ela não existisse seria suprido pelo poder público ou que assim deveria ser. Mundo do “dever-ser”. Desenvolvimento, pela recorrida, de atividades objetivando construir bem-estar social com nítido cunho assistencial social. [...]

Remessa necessária em que se mantém a sentença.<sup>51</sup>

Segundo se entende, a imunidade das entidades assistenciais decorre do dever que tem o Estado de assegurar aos indivíduos o gozo dos seus direitos sociais, dentre os quais se inclui a assistência social, independentemente de contribuição, nos termos do artigo 203 da Constituição Federal. Como o aparato oficial não tem sido suficiente para atender às necessidades da população, o constituinte proibiu que fossem tributadas as entidades que atuam suprindo as deficiências do setor público, tal como ocorre na área assistencial, prevendo-lhes a imunidade tributária. Assim, com o intuito de tornar efetivo um dos direitos arrolados no artigo 6º da Carta, qual seja o direito fundamental do indivíduo à assistência social, justifica-se a concessão de imunidade aos entes particulares que atuam em paralelo aos órgãos do setor público, de forma que o patrimônio, a renda e os serviços das entidades de assistência social não estão sujeitos à cobrança de impostos como também não se cogita da instituição de contribuições sociais sobre tais entes.

Além da ausência de finalidade lucrativa, para desfrute da vantagem fiscal, as entidades devem também atender ao disposto na legislação infraconstitucional, conforme consta ao final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, pois o gozo da imunidade pelas entidades assistenciais está condicionado ao atendimento dos “requisitos da lei”.

## 5 CONDIÇÕES PREVISTAS NO CTN

Muito já se escreveu quanto à espécie de lei que deve veicular as condições para

<sup>50</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. III - Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia. p. 95.

<sup>51</sup> RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Reexame Necessário n. 70001607282. Relator: Des. Carlos Roberto Lofego Canibal. 22 de novembro de 2000. **Revista Ajuris**, n. 81, t. II, mar. 2001. p. 623-24.

o gozo da imunidade tributária, centrando-se a discussão na necessidade ou não de lei complementar. A Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, determinava que para o gozo da imunidade fossem “observados os requisitos fixados em lei complementar”,<sup>52</sup> ao passo que a Constituição de 1967 simplesmente referiu “observados os requisitos fixados em lei”,<sup>53</sup> tal qual a redação dada pela Emenda n. 1, de 1969, “observados os requisitos da lei”,<sup>54</sup> sem a especificação.

De forma breve, é oportuno lembrar que o artigo 22 da Emenda Constitucional n. 4/61, ato adicional que instituiu o sistema parlamentar de governo no país, assim dispunha: “Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentarista de governo ora instituído, mediante leis votadas nas duas casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”. Conforme ensinamento de José Afonso da Silva, com base nesse dispositivo, foram promulgadas a Lei Complementar n. 1, em 17 de julho de 1962, e a Lei Complementar n. 2, de 15 de setembro de 1962.<sup>55</sup>

De qualquer forma, a Constituição de 1824 já previa a existência de lei regulamentar, de forma genérica, no sentido de lei complementar.<sup>56</sup>

Conforme Vitor Nunes Leal, desde há muito a doutrina faz referência às leis complementares como sendo aquelas “sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados”.<sup>57</sup> Mas, segundo Celso Ribeiro Bastos, em 1965 é que, pela primeira vez, a expressão foi empregada no texto constitucional de forma explícita.<sup>58</sup> O parágrafo 8º do artigo 6º da Emenda Constitucional n. 17, de 26 de novembro de 1965, apresentava a seguinte redação: “Os projetos de leis complementares da Constituição e os de Código ou de reforma de Código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimes internos ou em resoluções especiais”.

Tal espécie legislativa veio novamente a ser citada, de forma expressa, e por diversas vezes, na Emenda Constitucional n. 18/65, como forma de regulamentação do sistema tributário nacional. Mas, não obstante tenha sido referido em duas emendas, José Cretella Jr. refere que “o instituto deixou de ser disciplinado”.<sup>59</sup>

Na Constituição de 1967, quando listadas as leis que compunham o processo legislativo (art. 49), a espécie recebeu a designação de “Lei Complementar da Constituição”. No entanto, em diversos dispositivos do sistema tributário foi utilizada tão-somente a expressão “lei complementar”.<sup>60</sup> Com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 1, a partir de 1969 foi denominada de “Lei Complementar à

<sup>52</sup> Alínea “c” do inciso IV do artigo 2º.

<sup>53</sup> Alínea “c” do inciso III do artigo 20.

<sup>54</sup> Alínea “c” do inciso III do artigo 19.

<sup>55</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 234, nota 3.

<sup>56</sup> Por exemplo: “Art. 97 – Uma Lei regulamentar marcará o modo prático das Eleições, e o número dos Deputados relativamente à população do Império.”

<sup>57</sup> LEAL, Vitor Nunes. Leis complementares na Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. VII, jan./mar. 1947. p. 381.

<sup>58</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e comentários**. p. 34-38.

<sup>59</sup> CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. v. VII – arts. 145 a 169. p. 3503.

<sup>60</sup> Como, por exemplo, ao dispor sobre o sistema tributário, no artigo 18, nos parágrafos 1º e 4º do artigo 19 e no parágrafo 2º do artigo 20.

Constituição”. Hoje vigora o artigo 59 da Constituição de 1988, o qual menciona as “Leis Complementares” ao dispor sobre o processo legislativo.

Do ponto de vista formal, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal, a lei complementar deve ser votada por maioria absoluta dos congressistas, ao passo que, do ponto de vista material, tem por conteúdo, em se tratando de matéria tributária, conforme disposto no artigo 146<sup>61</sup> da Carta, dispor sobre conflitos de competência tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.<sup>62</sup>

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, englobando as novas disposições constitucionais tributárias decorrentes da Emenda Constitucional n. 18/65, foi aprovada como lei ordinária e ganhou força de lei complementar com a Carta de 1967, tendo sido recepcionada<sup>63</sup> pela Constituição de 1988 com a eficácia de lei complementar, em vista do teor do seu artigo 146; só pode, assim, ser modificada ou revogada por diploma desta natureza. A referida lei passou a designar-se Código Tributário Nacional em razão do disposto no artigo 7º do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967.

O texto constitucional, em inúmeras passagens ao longo do ordenamento estabelecido para o sistema tributário nacional, faz referência expressa à lei complementar, tal como no aludido artigo 146; da mesma forma, ao tratar da criação de empréstimo compulsório, de imposto residual e de outras contribuições sociais não elencadas nos incisos I, II e III do artigo 195 (art. 148, 154 e par. 4º do art. 195), bem como ao dispor sobre o ITBI (inc. III do par. 1º do art. 155), o ICMS (inc. XII e inc. XIII, ambos do par. 2º do art. 155) e sobre o ISS (inc. III e par. 3º, ambos do art. 156).

A doutrina discute se a omissão no final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal (“atendidos os requisitos da lei”) ensejaria concluir que o constituinte estaria admitindo, no caso, o estabelecimento dos requisitos através de lei ordinária, uma vez que a Carta, por tantas vezes, faz alusão expressa à espécie de lei. Reinaldo Pizolio Jr. leciona somente ser admissível o uso de lei complementar quando o legislador constituinte exigiu-a de forma expressa. O autor refere que as expressões “nos termos da lei”, “atendidos os requisitos da lei”, “através de lei” e “nos termos e limites fixados em lei” foram utilizadas nos casos em que o constituinte entendeu desnecessária a adoção de lei complementar.<sup>64</sup>

Ricardo Lobo Torres admite que, tanto no caso da imunidade das entidades educacionais e assistenciais, como com referência à imunidade dos idosos e da pequena gleba rural, os limites e parâmetros podem ser fixados em lei ordinária.<sup>65</sup>

<sup>61</sup> “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 [...]”

<sup>62</sup> Não é desconhecida a celeuma quanto à função dicotômica ou tricotômica da lei complementar, porém a discussão não afasta a necessidade de as limitações constitucionais ao poder de tributar serem reguladas por tal espécie de lei.

<sup>63</sup> O CTN foi recepcionado, de forma explícita, em vista do disposto no parágrafo 5º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos seguintes termos: “§ 5º - 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 §§ 3º e 4º.”

<sup>64</sup> PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações acerca da lei complementar em matéria tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, jan./mar. 1996. p. 182-183.

<sup>65</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. III - Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia. p. 79.

Também Aurélio Pitanga Seixas Filho aceita o uso da lei ordinária ao emitir a seguinte opinião: “Desde que se limite a interpretar ou explicitar as regras constitucionais, não me parece necessário uma norma de nível de lei complementar para dizer o que significa – rendas relacionadas às finalidades essenciais – como está enunciado no parágrafo 4º do artigo 150 da Constituição Federal”.<sup>66</sup>

No mesmo sentido, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho<sup>67</sup> e Wolgran Junqueira Ferreira<sup>68</sup> recomendam que os requisitos a serem satisfeitos para o gozo da imunidade sejam estabelecidos através de lei ordinária, uma vez que não há previsão expressa de que a matéria seja disciplinada por lei complementar. Ercias Rodrigues de Sousa também defende que a lei a que se refere a alínea “c” é a ordinária e conclui: “Nos parece ser da atribuição dos entes políticos editar, na lei do tributo, e em cada caso, os requisitos a serem atendidos”.<sup>69</sup>

Aliomar Baleeiro, comentando o tratamento dispensado pela Emenda n. 1/69, neste aspecto muito semelhante ao texto em vigor, assevera que “a lei que fixará os requisitos é a ordinária”.<sup>70</sup> Em outra obra, o autor refere: “A Emenda n. 18/1965 mandava que a imunidade em favor dos Partidos e das instituições de educação ou de assistência social obedecesse a ‘requisitos fixados em lei complementar’. Esta disposição foi alterada pelo art. 19, III, c, da Emenda n. 1, de 1969, que exige apenas ‘os requisitos de lei’, isto é, em lei ordinária de iniciativa do Presidente da República [...]”.<sup>71</sup>

Ao apreciar o disposto no parágrafo 1º<sup>72</sup> do artigo 153 da Carta de 1988, que apresenta em seu texto o vocábulo “lei” também sem qualquer complemento, o Supremo Tribunal Federal deixou consignado que “a lei complementar somente será exigida quando a Constituição expressamente assim determinar”, como se vê a seguir:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTAS: MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. MOTIVAÇÃO. ATO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR. C.F., art. 150, III, “a” e art. 153, § 1º. I - Imposto de Importação: alteração das alíquotas, por ato do Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei: C.F., art. 153, § 1º. A lei de condições e de limites é lei ordinária, dado que a *lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar*. No ponto, a Constituição excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. [...] V - R. E. conhecido e provido.<sup>73</sup> (grifo nosso).

<sup>66</sup> SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A imunidade tributária e a não sujeição constitucional ao dever tributário. In: **Justiça tributária**: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. p. 56.

<sup>67</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. (Pesquisas Tributárias, 4). p. 353.

<sup>68</sup> FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989. v. 2, p. 866.

<sup>69</sup> SOUSA, Ercias Rodrigues de. **Imunidades tributárias na Constituição Federal**: uma análise a partir dos conceitos estruturais da ciência do Direito. Curitiba: Juruá, 2003. p. 141.

<sup>70</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. p. 313.

<sup>71</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, p. 107-108.

<sup>72</sup> “§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

<sup>73</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 225.602-CE. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 de novembro de 1998. DJ 06-04-01, p. 101. Ementário v. 2026-6, p. 1306. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

A posição foi mantida em outros julgamentos a respeito das condições e limites permitidos quanto às alterações das alíquotas do Imposto sobre a Importação, tal como no seguinte julgamento também da Corte:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E INADEQUAÇÃO DA VIA LEGISLATIVA. EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR.

A lei de condições e de limites para a majoração da alíquota do imposto de importação a que se refere o artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, é a ordinária, visto que lei complementar somente será exigida quando a Norma Constitucional expressamente assim o determinar. [...] Recurso Extraordinário conhecido e provido.<sup>74</sup>

Por meio da interpretação avaliam-se as diversas acepções que determinado signo pode expressar, buscando fixar o mais apropriado para o caso concreto. A interpretação antecede a aplicação, posto que cada caso a ser solucionado apresenta-se com distintas peculiaridades, a serem sopesadas pelo aplicador da norma. Não há norma sem que seja interpretada.

Para os dogmáticos, o direito resume-se ao teor da lei, não cabendo questionar as condições do caso concreto por ocasião da aplicação da lei, o que inibe a atividade interpretativa. Hoje está superada a idéia de que a lei é completa, não havendo espaço para qualquer manifestação do intérprete. Assim, não obstante o aspecto literal, entende-se que, mesmo não havendo menção expressa de que os requisitos para o gozo da imunidade devem ser fixados mediante lei complementar, é esta a única espécie admissível.

Destarte, Ives Gandra da Silva Martins ensina que “mesmo quando apenas estiver escrito ‘lei’ será ‘lei complementar’ sempre que o tema houver sido referido no artigo 146”.<sup>75</sup> Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que os requisitos a serem observados devem ser fixados por lei complementar, concluindo: “Não é nem poderia ser lei ordinária”.<sup>76</sup> Na mesma direção, José Afonso da Silva anota que, muito embora apareça no texto sem a qualificação, a lei exigida na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta é do tipo complementar.<sup>77</sup>

Em reforço à tese de que a regulamentação das imunidades somente é cabível através de lei complementar, Roque Antonio Carrazza assim se manifesta:

Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou a expressão “lei complementar” contrapomos o de que ela também não empregou a expressão “lei ordinária”. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica a lei, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar que tipo de lei é esta. Em suma, a interpretação sistemática nos revela que tal lei só pode ser uma *lei complementar nacional* (editada, pois, pelo Congresso Nacional). Ademais,

<sup>74</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 224.285-CE. Relator: Ministro Maurício Correa. 17 de março de 1999. DJ 28-05-99, p. 26. Ementário v. 1952-9, p. 1795. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>75</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários à Constituição do Brasil**. v. 6. t. 1. p. 72.

<sup>76</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. p. 349.

<sup>77</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 240.

sendo a imunidade uma *limitação constitucional ao poder de tributar*, deve, nos termos do art. 146, II, da CF, ser regulada por meio de lei complementar.<sup>78</sup> (grifo do autor).

Com ênfase, e de forma precisa, Betina Treiger Grupenmacher destaca as razões pelas quais a fixação dos requisitos deve ser veiculada através de lei complementar: “Em primeiro lugar, por tratar-se, a regra imunitória, de limitação constitucional ao poder de tributar, em segundo lugar, porque se assim não fosse, estar-se-ia transferindo ao legislador ordinário poder permanente de emenda à Constituição e, em terceiro lugar, surgiria uma antinomia entre os artigos 146, II e 150, VI, c da Constituição”.<sup>79</sup>

Enfim, sabendo-se que é à lei complementar que cabe regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e, ainda, que as imunidades genéricas estão inseridas na seção denominada “Das Limitações do Poder de Tributar”, a interpretação mais adequada leva à conclusão de que somente por intermédio de lei complementar é que podem ser fixados os requisitos para o gozo da imunidade pelas entidades assistenciais, em face do disposto no inciso II do artigo 146 combinado com o exposto teor da alínea “c” do inciso VI do artigo 150, ambos da Constituição Federal.

Para o gozo da imunidade, as entidades assistenciais não podem distribuir qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; devem aplicar os seus recursos integralmente no Brasil, na manutenção dos seus objetivos institucionais; estando obrigadas, ainda, a manter escrituração de suas receitas e despesas.<sup>80</sup> O Supremo Tribunal Federal já reconheceu que os requisitos a serem atendidos pelas entidades imunes são os elencados no citado artigo do Código Tributário Nacional:

#### IMUNIDADE TRIBUTÁRIA - ENTIDADES VOLTADAS À ASSISTÊNCIA SOCIAL.

A norma inserta na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita - alínea “c” do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito a imunidade.<sup>81</sup>

Ademais, é necessário que a entidade também cumpra com as denominadas obrigações acessórias, observando o disposto na legislação tributária.<sup>82</sup>

<sup>78</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. p. 834.

<sup>79</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar**. p. 136.

<sup>80</sup> A propósito, cumpre salientar a alteração introduzida, através da Lei Complementar n. 104/01, modificando o texto do inciso I do artigo 14 do CTN, que apresentava a seguinte redação: “I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;”

<sup>81</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção n. 420-RJ. Relator: Ministro Marco Aurélio. 31 de agosto de 1994. DJ 23-09-94. Ementário v. 1759-1. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>82</sup> O parágrafo 1º do artigo 14 do CTN estabelece: “§ 1º - Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do art. 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.” O referido parágrafo 1º do artigo 9º, por sua vez, tem a seguinte redação: “§ 1º - 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.”

## 6 IMUNIDADE CONDICIONADA E IMUNIDADE CONDICIONÁVEL

Há que se distinguir entre a imunidade religiosa ou em favor dos livros, por exemplo, uma vez que não exigem o atendimento a condições previstas na legislação infraconstitucional e a imunidade das entidades assistenciais, cujo gozo depende do atendimento aos requisitos legais. Nada obstante o disposto no inciso II do artigo 146 da Carta de 1988, Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma, com razão, que nem todas as limitações constitucionais exigem complementação, tal como ocorre com a imunidade em favor dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado a sua impressão.<sup>83</sup> De outra parte, perscrutando a imunidade concedida às entidades assistenciais, o autor assevera que “o dispositivo constitucional vedatório exige complementação quanto aos requisitos sem os quais não é possível a fruição da imunidade”.<sup>84</sup> Para Sacha, enquanto não forem estabelecidos os requisitos através de lei complementar, a imunidade das entidades assistenciais é inaplicável.<sup>85</sup>

Por sua vez, Luiz Emygdio F. da Rosa Jr. assevera que a imunidade “é auto-executável nas hipóteses previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘d’ do inciso VI do artigo 150 e não é auto-executável na hipótese da alínea ‘c’”.<sup>86</sup> Aires F. Barreto também entende que a alínea “c” expressa norma de eficácia limitada, a exigir a integração para a produção de efeitos. Mais adiante, porém, ao tratar da imunidade prevista no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, Barreto conclui:

[...] haverá imunidade quando a disciplina for constitucional, é dizer, quando a exoneração for versada pela própria Constituição, ainda que requisitos ou condições possam ser postos por lei complementar. No caso das imunidades condicionadas há um conteúdo mínimo na própria Constituição. É dizer: a *imunidade produzirá eficácia, mesmo na ausência dos requisitos postos pela lei complementar*; esta, por sua vez, poderá fixar requisitos, mas jamais poderá fazê-lo em tais termos que aniquile ou reduza a desoneração prevista na Carta Magna.<sup>87</sup> (grifo nosso).

Realmente, consta, no final da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta, que a imunidade em prol das instituições assistenciais depende do atendimento aos requisitos da lei, tratando-se, portanto, de imunidade sujeita a determinadas condições. Entenda-se, porém, que tal referência não tem o condão de impedir a aplicação da norma imunizante enquanto não houver lei que estabeleça as condições a serem observadas pelas entidades. Sucede que, na ausência de norma complementar que estabeleça os requisitos a serem atendidos para o gozo da imunidade, deve incidir o

<sup>83</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. p. 126.

<sup>84</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. p.106.

<sup>85</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Grandes temas tributários da atualidade**. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1999. p. 140.

<sup>86</sup> ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Novo manual de direito financeiro e direito tributário**: à luz da nova Constituição. p. 220.

<sup>87</sup> BARRETO, Aires F. Contribuições sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. v. 3. p. 14, 20.

benefício. Se assim não fosse, estar-se-ia abrindo ao legislador infraconstitucional a possibilidade de impedir o gozo de direito assegurado pela Constituição, bastando, para isso, a simples omissão em legislar, deixando de estabelecer os requisitos.

Acredita-se que a razão está com Regina Helena Costa. O vocábulo “condicionável” é mais apropriado ao caso do que a palavra “condicionada”.<sup>88</sup> Deve-se instigar a aplicação da Constituição de forma que propicie a efetivação de suas normas, não permitindo que se limite a um simples amontoado de páginas sem nenhum sentido. Luís Roberto Barroso insiste que “ao jurista cabe formular estruturas lógicas e prover mecanismos aptos a dar efetividade às normas jurídicas”, partindo da idéia de que “o direito existe para realizar-se”.<sup>89</sup>

Acolhida a imprescindibilidade da lei complementar, estar-se-ia sujeitando o gozo do direito à imunidade à vontade do legislador infraconstitucional, o que parece contrariar ao bom senso. A omissão do legislador infraconstitucional não pode servir de pretexto para impedir a fruição de vantagem assegurada pelo Estatuto Constitucional.

O ente imune tem direito a fazer valer seu direito independentemente da intervenção do legislador infraconstitucional, ou seja, mesmo sem a lei complementar, enquanto esta não for editada. Não se está, com isso, desprezando a exigência dos requisitos infraconstitucionais. Com certeza, existindo lei complementar que fixe exigências compatíveis com o texto da Constituição para a fruição da imunidade, essas devem ser observadas. Mas entenda-se que a entidade gozaria a imunidade de imediato na ausência de lei complementar que estabelecesse as condições a serem adimplidas.

Nesse ponto é valioso o ensinamento de Aliomar Baleeiro, que, ao tempo em que vigia a Carta de 1967, com a redação dada pela Emenda n. 1/69, sendo o parágrafo 1º<sup>90</sup> do artigo 18 em tudo semelhante aos termos do atual artigo 146 da Constituição Federal, dando importância ao conteúdo e à natureza das normas de imunidade e às demais limitantes do poder tributário, assim escreveu: “O § 1º do artigo 18 da Emenda n. 1/69 diz que lei complementar estabelecerá as limitações constitucionais do poder de tributar. Não se deve inferir dessa cláusula que só depois da promulgação da lei complementar terão eficácia as disposições do artigo 18 e 19 daquela Carta Política. *Esses artigos são auto-executáveis por seu conteúdo e por sua natureza*”.<sup>91</sup> (grifo nosso). Aliomar Baleeiro ressaltou da eficácia imediata apenas a concessão de isenções heterônomas e a instituição de empréstimo compulsório.

Geraldo Ataliba, por sua vez, deixa claro os limites da lei complementar em se tratando de norma imunizante, em face da impossibilidade de o legislador criar novos

<sup>88</sup> Cabe, por analogia, transcrever o ensinamento de José Afonso da Silva quanto à classificação das normas constitucionais, no que tange à sua eficácia: “Autores há que sugerem normas de eficácia ‘contível’, em lugar de normas de eficácia ‘contida’, porque elas contêm a possibilidade de ser contidas, e o ‘contível’ é que exprimiria essa potencialidade, enquanto o ‘contida’, passado, revelaria já o efeito da contenção”. SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 85, nota 67.

<sup>89</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da Constituição**: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 247.

<sup>90</sup> “Art. 18 - [...] § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.”

<sup>91</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. p. 80.



requisitos substanciais para o gozo da imunidade, sob pena de se nulificar o mandamento constitucional:

[...] a maioria das leis complementares em matéria tributária não lhe acrescenta nada; não cria nada, não introduz no universo jurídico nada; simplesmente deixa explícito aquilo que está implícito na Constituição. [...]

Note-se bem que a Constituição não adotou a fórmula “será dada isenção a entidades [...]” [...] Desde logo, ela declarou “são imunes”; em outras palavras, disse: é impossível haver atividade legislativa tendente a exigir impostos destas entidades. [...]

Como a imunidade é essencial e exaustivamente constitucional, a lei – mesmo complementar – não pode criar condições, requisitos ou pressupostos para seu gozo. Só o que pode é explicitar o conteúdo implícito do mandamento completado, ou deduzir seus desdobramentos e implicações necessárias, sem nada inovar. [...]

Não há contradição na circunstância da Constituição chamar a lei a completá-la, porque, esta complementação que advirá da lei, não irá dizer com a essência do comando proibitivo, mas sim com medidas tendentes a assegurar a sua eficácia.<sup>92</sup>

Entenda-se que a manifestação do mestre denota a necessária e imprescindível aplicabilidade imediata da norma constitucional. Outro tributarista consagrado que defendeu a eficácia plena de tais normas foi Antonio Roberto Sampaio Dória, para quem as imunidades tributárias enquadram-se sempre como norma auto-aplicável.<sup>93</sup>

É oportuno seja também transcrito o ensinamento de Bernardo Ribeiro de Moraes, para quem a imunidade não pode ser vista como um favor fiscal: “No aspecto sistemático da imunidade tributária, nota-se que a imunidade constitui um instrumento político-constitucional, que é utilizado pelo legislador constituinte para resguardar certos princípios fundamentais do regime e a incolumidade de certos valores éticos e culturais, que o ordenamento constitucional consagra”.<sup>94</sup>

Acredita-se, então, que tal lição deve sempre ser levada em consideração quando o intérprete busca dar sentido à norma imunizante. Considerada a razão pela qual foi estabelecida a imunidade, torna-se plausível defender a aplicabilidade imediata do dispositivo em questão.

Não obstante, com relação à imunidade em prol dos idosos,<sup>95</sup> que veio a ser revogada pela Emenda Constitucional n. 20/98, o Supremo Tribunal Federal deixou

<sup>92</sup> ATALIBA, Geraldo. Imunidade de instituições de educação e assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 55, jan. 1991. p. 140-141.

<sup>93</sup> DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não cumulativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, jul./set. 1978. p. 77. Ressalve-se, porém, que tal afirmativa foi embasada em parecer lavrado por Rubens Gomes de Sousa, que tinha por objeto específico o estudo da possibilidade ou não de estender à Petrobras as benesses da imunidade recíproca (SOUSA, Rubens Gomes de. Petrobrás. Execução de monopólio instituído em nome da União. **Revista Forense**, Rio de Janeiro, v. 181, jan./fev. 1959. p. 74).

<sup>94</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e isenções como instrumento de extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de direito tributário**. São Paulo: RT, 1978. p. 319.

<sup>95</sup> De acordo com o disposto no inciso II do parágrafo 2º do artigo 153 da Constituição Federal, não incidia imposto sobre os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, quando pagos pela previdência pública, a maiores de 65 anos que não possuíssem outra espécie de renda.

assentado que tal benefício não era auto-aplicável, dependendo sua aplicação do disposto na legislação pertinente à tributação dos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PROVENTOS. BENEFICIÁRIOS COM IDADE SUPERIOR A SESENTA E CINCO. ART. 153, § 2º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. LEI N. 7.713/88. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Mandado de Segurança n. 22.584 (Sessão do dia 17.04.97), proclamou o entendimento no sentido de que o art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal, ao estabelecer que o imposto de renda “não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho”, não é auto-aplicável, estando a depender de lei que fixará os termos e os limites dessa não-incidência. E, até que advenha a lei regulamentando o exercício desse direito, continuam válidos os limites e restrições fixados na Lei n. 7.713/88 com suas posteriores alterações.  
Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido.<sup>96</sup>

A decisão não é isolada<sup>97</sup> e merece crítica, pois embaraça a fruição de imunidade assegurada na Constituição e vai de encontro ao proclamado por José Afonso da Silva, para quem a mera previsão de que seja observado o disposto em norma infraconstitucional não retira do dispositivo sua eficácia, “porquanto o fato de remeterem a uma legislação futura não autoriza equipará-las a outras que exigem uma normatividade ulterior integrativa de sua eficácia”.<sup>98</sup>

Por outro lado, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho afirma que a imunidade dos proventos dos idosos não era auto-aplicável e que sua eficácia era limitada, “pois somente pode ser desfrutada quando, além de satisfeitos os requisitos previstos na Constituição, lei infraconstitucional estabeleça os limites concernentes aos rendimentos de aposentadoria e pensão [...]”.<sup>99</sup>

Oportuna é a opinião de Eduardo Marcial Ferreira Jardim ao apresentar o requisito para que a norma seja tida como auto-aplicável: “[...] quando a fraseologia imersa na norma aludir a um dado modal, quer permissivo, quer proibitivo, quer conceitual, cuja concretização independa de legislação futura, ainda que, se for o caso, esta possa sobrevir em caráter restringível, resta óbvio tratar-se de norma auto-aplicável”.<sup>100</sup>

<sup>96</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 225.082-MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 24 de abril de 1998. DJ 28-08-98. Ementário v. 1920-7. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>97</sup> No mesmo sentido, os Recursos Extraordinários n. 351.755-RJ, 313.044-CE, 287.156-RJ, 250.496-ES e 246.139-RJ. Disponíveis em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>98</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 103.

<sup>99</sup> SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos proventos dos idosos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, out. 1998. p. 70.

<sup>100</sup> JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Imunidade do imposto sobre a renda com relação aos rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão de servidor público com idade superior a 65 anos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 36, set. 1998. p. 39.

Entenda-se que somente se poderia ter como inaplicável a norma caso a sua efetivação dependesse de lei superveniente, o que não se dava no caso concreto, que tinha como substrato a idade do contribuinte. Por certo, a posterior edição de lei complementar poderia impor limites e condições; todavia, enquanto não fosse promulgada, o dispositivo deveria produzir efeitos no mundo jurídico, deixando fora do alcance da tributação os rendimentos a que faz referência. Quanto ao disposto na lei invocada no acórdão antes transcrito, referente ao imposto incidente sobre os rendimentos, não se aplicaria ao caso, posto que se trata de lei ordinária e, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, as limitações constitucionais ao poder de tributar devem vir reguladas através de lei complementar.

Também para Paulo de Barros Carvalho, a regra que trata das instituições assistenciais, levando em conta a classificação proposta por José Afonso da Silva, é de eficácia contida.<sup>101</sup> James Marins, por sua vez, leciona quanto ao tema: “Estas normas constitucionais de acordo com a respeitada classificação encetada por José Afonso da Silva teriam eficácia contida, em virtude de remeterem à lei o estabelecimento das condições restritivas de sua plena eficácia”.<sup>102</sup>

Ao tratar do assunto, José Afonso da Silva deixa consignado, de forma expressa, que em se tratando de normas de eficácia contida, a legislação infraconstitucional tem por objeto restringir o âmbito de sua eficácia e aplicabilidade. Diz ainda que as normas de eficácia contida têm aplicação imediata e direta e conceitua-as nos seguintes termos: “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”.<sup>103</sup>

Em outra obra, José Afonso da Silva registra que, enquanto não vier a lei regulatória, a norma constitucional de eficácia contida terá eficácia plena:

Algumas normas podem caracterizar-se como de *eficácia contida*, mas sempre de *aplicabilidade direta e imediata*, caso em que a *previsão de lei não significa que desta depende sua eficácia e aplicabilidade*, visto como tal lei não se destina a integrar-lhes a eficácia (que já têm amplamente), mas visa restringir-lhes a plenitude desta, regulando os direitos subjetivos que delas decorrem para os indivíduos ou grupos. *Enquanto o legislador, neste caso não produzir a normatividade restritiva, sua eficácia será plena.*<sup>104</sup> (grifo nosso).

Ao fazer referência de que “há leis complementares que podem ser aprovadas em decorrência de normas constitucionais de eficácia contida”, José Souto Maior Borges exemplifica citando o caso da imunidade dos entes elencados na alínea “c” do inciso III do artigo 19 da anterior Constituição, com a redação dada pela Emenda Constitucional

<sup>101</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. p. 185.

<sup>102</sup> MARINS, James. Fundações privadas e imunidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, v. 28, jan. 1998. p. 23.

<sup>103</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 104, 116.

<sup>104</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. p. 237.

n. 1/69, dentre os quais se incluem as entidades assistenciais.<sup>105</sup>

A ocorrência de normas de eficácia contida é comum entre aquelas que instituem direitos e garantias fundamentais, conforme escólio de José Afonso da Silva, ao passo que as normas de eficácia limitada são de dois tipos, enquadrando-se como definidoras de princípio organizativo ou como definidoras de princípio programático (o que não é o caso das normas imunizantes).<sup>106</sup> Em conformidade com o disposto no parágrafo 1º do artigo 5º da Carta de 1988, “as normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata”. E, registre-se que através da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 939-DF o Supremo Tribunal Federal deixou assentado que os direitos do contribuinte se enquadram dentre os direitos individuais.

De outra parte, ao tratar das normas programáticas, João Pedro Gebran Neto declara que “na ausência de legislação ou de atividade administrativa que venha a colmatar o imperativo constitucional, é lícito ao intérprete procurar extrair o máximo de efetividade em seus comandos”.<sup>107</sup> Então, se mesmo no caso das normas programáticas deve-se buscar o máximo de efetividade, com muito mais razão em se tratando de imunidades, não se justificando que a norma constitucional deixe de ser aplicada na falta da lei infraconstitucional.

Não obstante, se a linha de raciocínio até aqui exposta pudesse fazer crer que José Afonso da Silva enquadra a norma de imunidade em prol das entidades assistenciais dentre as de eficácia contida, significando, então, a possibilidade de sua imediata atuação concreta, cumpre esclarecer que o autor arrola, de forma expressa, a norma da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Carta dentre as de eficácia limitada, a depender de uma “legislação ulterior que lhes integre a aplicabilidade”. Mais adiante, de forma implícita, o autor reforça seu entendimento quanto à classificação da referida imunidade ao conceituar as leis complementares como sendo “leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada”.<sup>108</sup>

Após discorrer sobre as diversas classificações apresentadas pela doutrina quanto à eficácia das normas constitucionais e afirmar que a do professor José Afonso da Silva “parece ser a mais completa e elucidativa”, Paulo Roberto Lyrio Pimenta menciona, com relação às de eficácia contida, ser mais adequado o uso da expressão “contível”, pelo fato de que “tais normas são dotadas de aplicabilidade direta, imediata, podendo apenas ter a eficácia contida pela ação do legislador ordinário, o que indica, em verdade, mera possibilidade e não uma restrição efetiva desde a edição da norma”.<sup>109</sup> A propósito, cabe lembrar que Michel Temer prefere atribuir a tal espécie a denominação de “norma constitucional de eficácia redutível ou restringível”, o que parece mais adequado.<sup>110</sup>

Cabe aqui, então, a classificação esboçada por Celso Ribeiro Bastos, para quem

<sup>105</sup> BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: RT, Educ. 1975. p. 35.

<sup>106</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p.118, 74, 105.

<sup>107</sup> GEBRAN NETO, João Pedro. **A aplicação imediata dos direitos e garantias individuais**: a busca de uma exegese emancipatória. São Paulo: RT, 2002. p. 152.

<sup>108</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. p. 185-186, 244.

<sup>109</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999. p. 111.

<sup>110</sup> TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: RT, 1989. p. 27.

existem normas que podem vir a ter seu campo de incidência reduzido: são as normas restringíveis. Em outra passagem, o autor leciona:

Em matéria de direito tributário é possível afirmar-se que a lei complementar foi empregada para exercer uma dupla função qual seja, a de servir de um lado como um verdadeiro estabilizador do sistema e do outro, como uma garantia do contribuinte aos abusos dos erários brasileiros. [...] Quando da criação da lei complementar, quando seja ela prevista ou exigida constitucionalmente, ocorre o momento da aplicação da eficácia da norma superior por ela integrada e com a qual ela visa a formar uma estrutura de sentido. Todavia, em nada atinge a eficácia da norma constitucional o fato de a lei complementar ainda não ser vigente, pois nessa circunstância, o fator tempo importa exclusivamente no que diz respeito à eficácia da própria lei complementar e não à norma constitucional em si mesma considerada. É dizer, *a edição ou não da lei complementar não tem o condão de modificar a eficácia da norma constitucional, esta é dotada de eficácia independentemente da edição de lei complementar [...]*. Nesse sentido, a edição da lei complementar só diz respeito a sua própria eficácia e não a eficácia da norma constitucional.<sup>111</sup> (grifo nosso).

Utilize-se, então, a lição de Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Brito, que ensinam como diferenciar as normas completáveis das normas restringíveis:

Respeitantemente às primeiras, as leis de integração cumprem o papel de conferir maior latitude ao campo de atuação das regras integradas. É como se estas fossem dilargadas no seu campo de aplicação e sua eficácia jurídica ampliada. No que diz com as normas restringíveis, porém, a função das regras de integração é contrária; vale dizer, consiste em tornar mais curto o elastério da norma constitucional, mais exíguo o seu raio de aplicação.<sup>112</sup>

A partir de tal distinção, constata-se que a norma da alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal classifica-se como restringível, uma vez que não se cogita de norma infraconstitucional que venha a ampliar o campo de atuação da imunidade em prol das entidades educacionais e beneficentes.

Oportuno, novamente, o ensinamento de Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres de Brito, que, ao tratarem da norma de conteúdo restringível, concluem afirmando: “Não é lícito supor-se que a aplicabilidade ou a eficácia de uma norma constitucional fique na dependência da aparição de uma lei que só é suscetível de trazer elementos constritores da amplitude da norma integrada. Logo, enquanto a legislação constritiva não sobrevém, a norma constitucional restringível é de pronta aplicação [...]”.<sup>113</sup>

Ao comentar a imunidade decorrente do disposto no parágrafo 7º do artigo 195 da Constituição Federal, José Souto Maior Borges assevera que, na ausência de normas integrativas, impõe-se “a conclusão de que a imunidade, inobstante essa lacuna, operará

<sup>111</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar: teoria e comentários**. p. 23, 159-160.

<sup>112</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; BRITO, Carlos Ayres. **Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 51.

<sup>113</sup> BASTOS, Celso Ribeiro; BRITO, Carlos Ayres. **Interpretação e aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1982. p. 51-52.

os seus efeitos desagratórios”. E conclui, referindo-se ainda ao mencionado parágrafo, que, embora o desfrute da imunidade esteja condicionado aos requisitos previstos em lei, tal condicionamento não é absoluto, de forma que, inexistindo a norma infraconstitucional, o gozo da imunidade estará assegurado “independentemente da sua integração”.<sup>114</sup>

Conforme José Eduardo Soares de Melo, “atender requisito de lei não representa ficar condicionado a eventual edição de futura lei para que o preceito imunitório tenha eficácia imediata”.<sup>115</sup> Nesse sentido, aliás, é o seguinte julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, tratando de imunidade assistencial:

VEDAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR. INSTITUIÇÃO SOCIAL. CUMPRIMENTO. REQUISITOS LEGAIS.

A imunidade é instituída pela CF e tem *aplicabilidade imediata*, independente de regulamentação. A questão se resume em se saber se a instituição satisfaz os requisitos do art. 14 do CTN. [...]

Recurso conhecido e improvido.<sup>116</sup> (grifo nosso).

Correto é o posicionamento de Regina Helena Costa, que, ao comentar a contenção de efeitos em razão da necessidade de que sejam atendidos os requisitos da lei para o gozo da imunidade em favor das entidades assistenciais, refuta a tese de que a aludida norma teria eficácia limitada: “Entender-se desse modo leva à inafastável conclusão segundo a qual se não sobrevier a lei complementar a que alude o preceito constitucional nenhuma das entidades nele abrangidas poderá fruir da excludente de tributação”.<sup>117</sup>

O intérprete deve buscar a solução mais adequada, criando a norma para o caso concreto, sempre com os olhos voltados para a concretização dos direitos assegurados pelo ordenamento vigente. Vive-se numa época de indeterminação quanto ao método que efetivamente assegura o justo resultado, mas, com certeza, essa busca tem como ponto de partida o texto constitucional.

Entenda-se, então, que a norma de imunidade em prol das entidades assistenciais tem plena eficácia enquanto ausente legislação infraconstitucional, pois os elementos nela constantes permitem a fruição do benefício imediatamente.

De qualquer forma, em vista do disposto no Texto Maior e do princípio da recepção, há que se levar em conta o disposto no Código Tributário Nacional, que estabelece, no dizer de Ricardo Lobo Torres, as condições de legitimação à intributabilidade,<sup>118</sup> entendendo como tais “aquelas impostas pela lei complementar para o reconhecimento do direito e que transcendem as características substanciais, gerais e

<sup>114</sup> BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. p. 375.

<sup>115</sup> MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991. p. 76.

<sup>116</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 27.261-MG. Relator: Ministro Garcia Vieira. 5 de outubro de 1992. DJ 07-12.92, p. 23.296. **Revista do STJ**, Brasília, v. 48. p. 324.

<sup>117</sup> COSTA, Regina Helena. **Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. p. 164-165.

<sup>118</sup> Ao que parece, tal expressão teria sido cunhada por Amílcar de Araújo Falcão, com base na terminologia de A. Berliri e Euclide Antonini, como se vê no artigo publicado ainda em 1961, intitulado Imunidade e isenção tributária – Instituição de assistência social (**Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 66, out./dez. 1961. p. 373).

inerentes à pessoa imune, sujeitas à regulamentação da lei ordinária”.<sup>119</sup>

## 7 CRÍTICA ÀS LEIS N. 9.532/97 E N. 9.732/98

Já estando traçados na própria Carta os contornos da imunidade às entidades assistenciais, sem que possam ser alterados pela lei complementar, mas tão-somente explicitados os limites para o gozo da imunidade, restaria apenas a regulamentação do dispositivo legal. De acordo com o escólio de Frederico Seabra de Carvalho, há espaço normativo para a lei ordinária, mas é bastante reduzido. Para o autor, “a lei competente para definir entidades de assistência social e de educação sujeitas da imunidade tributária, por seu turno, é a lei ordinária que trate de matéria civil e não tributária”.<sup>120</sup>

Marco Aurélio Greco apresenta a distinção entre causa e condição para o gozo da imunidade. Segundo ele, a causa provém da Carta, estando ao abrigo da imunidade as instituições indicadas na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. De outra parte, a condição da imunidade é atender às exigências previstas no Código Tributário Nacional. Mas, “nenhuma entidade é imune apenas ‘porque’ atende os requisitos do CTN. Ela será imune se for entidade com uma das naturezas mencionadas na norma e ‘enquanto mantiver’ o preenchimento aos requisitos enumerados”.<sup>121</sup>

A Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997, apresenta outras exigências para o gozo da imunidade; da mesma forma, também a Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998. A sua constitucionalidade, no que excede ao previsto no Código Tributário Nacional, é objeto de questionamento uma vez que, nos termos do inciso II do artigo 146 da Constituição Federal, somente através de lei complementar podem ser reguladas as limitações constitucionais ao poder de tributar, ou seja, os pressupostos para o gozo da imunidade devem ser fixados por lei complementar.

O próprio *caput* do artigo 12<sup>122</sup> da citada Lei n. 9.532/97 exige que os serviços assistenciais sejam disponibilizados à população em geral. Mas, se nem mesmo o poder público tem tido condições de atender a toda a coletividade, tanto que necessita da cooperação dos entes privados, não se pode esperar que uma determinada entidade tenha condições de fazê-lo de modo satisfatório.

A interpretação que se faz de tal dispositivo, então, é que o legislador buscou excluir do benefício aquelas entidades voltadas ao atendimento de um grupo específico, mediante contraprestação financeira, tais como as entidades de previdência privada. A propósito, Hugo de Brito Machado esclarece que, nos termos originais da Medida Provisória n. 1.602, o *caput* do artigo 12 assim dispunha quanto aos serviços a serem

<sup>119</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, v. III - Os direitos humanos e a tributação, imunidades e isonomia. p. 261.

<sup>120</sup> CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade tributária – entidades de assistência social e de educação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 75, dez. 2001. p. 59.

<sup>121</sup> GRECO, Marco Aurélio. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. (Pesquisas Tributárias, 4). p. 717.

<sup>122</sup> “Art 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.”

prestados e quanto às entidades prestadoras: “os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem qualquer remuneração”. Após apreciação feita pelo Congresso Nacional, a parte final do dispositivo foi alterada, passando a ter a seguinte redação: “os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos”.<sup>123</sup>

Analisando-se a alteração do texto, percebe-se a possibilidade de serem prestados serviços mediante a contrapartida financeira, cobrando-se dos que têm condições de arcar com o custo, o que é por demais justo!

Avançando na leitura do dispositivo, verifica-se que a restrição prevista no parágrafo 1º<sup>124</sup> do artigo 12 também não tem justificativa. Conforme o preceito, incidirá imposto sobre os rendimentos obtidos no mercado de capitais. A entidade assistencial, sempre tão carente de recursos, quando na eventual disponibilidade dos mesmos, deve proteger-se dos efeitos maléficos da desvalorização da moeda, pois, mesmo após 1994, continua presente o fenômeno da inflação. Seria temerário afirmar que as instituições em geral deixariam de desenvolver suas atividades-fins para auferir rendimentos no mercado de capitais por si só. Há, na verdade, a simples e justificável busca, quando possível, de proteção a uma reserva de capital necessário para o enfrentamento das constantes dificuldades a serem vencidas pelas entidades.

Por sua vez, o parágrafo 2º<sup>125</sup> do mencionado artigo 12 apresentou extenso rol de requisitos a serem preenchidos para fins de reconhecimento da imunidade pelas entidades assistenciais, tais como: a) não-remuneração da diretoria pelos serviços prestados; b) aplicação integral de recursos na manutenção e no desenvolvimento dos objetivos sociais; c) escrituração das receitas e despesas; d) conservação dos documentos contábeis por cinco anos; e) apresentação anual da Declaração de Rendimentos; f) recolhimento de tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, além do cumprimento das obrigações acessórias daí decorrentes; g) destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) e, ainda, outros requisitos a serem estabelecidos em lei específica, relacionados com o

<sup>123</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda: alterações fundamentais**. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 68.

<sup>124</sup> “§ 1º - Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.”

<sup>125</sup> “§ 2º - Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados; b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais; c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão; d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial; e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal; f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes; g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou do encerramento de suas atividades, ou a órgão público; h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.”



funcionamento das entidades.

A inconstitucionalidade do elenco antes transcrito no que excede ao Código Tributário Nacional é evidente, por não ter sido estabelecido através de lei complementar. Acolher novos pressupostos, veiculados por lei ordinária, seria reduzir a letra morta o benefício constitucional, em flagrante desrespeito à adequada interpretação das normas constitucionais.

É claro que, se nem ao menos é admissível que a lei complementar apresente exigências que extrapolem o disposto na Carta, com mais razão não se toleraria que através de lei ordinária fossem ditadas outras condições para o gozo das imunidades. Ainda assim, aceita-se que a lei ordinária detalhe as condições indicadas no Código Tributário Nacional, que nada mais são do que a explicitação do contido na Constituição Federal.

Assim, fazendo a apreciação do rol lançado no questionado parágrafo 2º, nota-se que muitas das condições não vão além do disposto no artigo 14 do Código Tributário Nacional, consubstanciando-se, inclusive, no simples cumprimento das obrigações acessórias a que estão sujeitos todos os contribuintes, inclusive os beneficiados pela imunidade. Ricardo Lobo Torres atribui-lhes a designação de “epidérmicas e repetitivas”.<sup>126</sup> Aliás, reitera-se, o próprio CTN estabelece que a imunidade não exclui a responsabilidade tributária nem dispensa o cumprimento das obrigações acessórias.<sup>127</sup>

Finalmente, detecte-se outra inconstitucionalidade, lançada no artigo 28<sup>128</sup> da Lei n. 9.532/97, que trata da incidência de imposto sobre rendimentos auferidos nas aplicações em fundos de investimento por qualquer beneficiário, “inclusive pessoa jurídica imune”! Causa espécie tal redação, uma vez que denota a falta de razoabilidade do legislador ao estabelecer a tributação sobre pessoas expressamente referidas na própria lei como sendo imunes.

Ao apreciar pedido de concessão de liminar, na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-DF,<sup>129</sup> proposta pela Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços (CNS), o Supremo Tribunal Federal suspendeu a eficácia do parágrafo 1º do artigo 12, que retirava do abrigo da imunidade os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras. Quanto ao rol de exigências, rejeitou aquela inserida na alínea “f” do parágrafo 2º do artigo 12.<sup>130</sup> Liminarmente, o Plenário da Corte também decidiu quanto à possibilidade de serem estabelecidos, através da lei ordinária, somente

<sup>126</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. (Pesquisas Tributárias, 4). p. 209.

<sup>127</sup> Conforme parágrafo 1º do artigo 9º do CTN.

<sup>128</sup> “Art 28 - A partir de 1º de janeiro de 1998, a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos auferidos por qualquer beneficiário, inclusive pessoa jurídica imune ou isenta, nas aplicações em fundos de investimento, constituídos sola qualquer forma, ocorrerá: I - diariamente, sobre os rendimentos produzidos pelos títulos, aplicações financeiras e valores mobiliários de renda fixa integrantes das carteiras dos fundos; II - por ocasião do resgate das quotas, em relação à parcela dos valores mobiliários de renda variável integrante das carteiras dos fundos.”

<sup>129</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 27 de agosto de 1998. DJ 13-02-04, p. 10. Ementário v. 2139-1, p. 64. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>130</sup> Além disso, foi suspensa a eficácia dos artigos 13, *caput* e 14, que prevêem a suspensão do gozo da imunidade tributária como penalidade por ato contrário ao disposto na legislação tributária, conforme **Informativo STF**, Brasília, n. 120, 24-28 ago. 1998. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

requisitos que dizem respeito à “constituição e ao funcionamento das entidades imunes” e que qualquer limitação propriamente dita ao poder de tributar exige lei complementar.

Anteriormente, já havia decisão da Corte quanto à explicitação através de lei ordinária apenas dos requisitos atinentes à organização e ao funcionamento da entidade de assistência social:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IMUNIDADE.

O artigo 19, III, “c”, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art. 17 do Decreto-lei n. 37/66.

Recurso Extraordinário conhecido e provido.<sup>131</sup>

Conforme Eduardo Botallo, admite-se sejam esclarecidos determinados preceitos através da lei ordinária, desde que somente venham a impor deveres na esfera tributária, visando facilitar o controle pela fiscalização, sem que restrinjam o gozo da imunidade. O autor designa-os como “normas operacionais”, acolhendo-os também quando visem reprimir a prática de infrações tributárias.<sup>132</sup> No mesmo sentido, Misabel Abreu Machado Derzi admite que a lei ordinária venha para estabelecer a forma como as entidades beneficiadas devem se constituir, estabelecendo regras para seu funcionamento e definindo o que seja instituição. Para a autora, as instituições assistenciais devem ser disciplinadas através de lei ordinária, devendo seus estatutos guardar consonância com as atividades essenciais contempladas com a imunidade.<sup>133</sup>

A fixação, através de lei ordinária, de requisitos de natureza material, “indissociáveis do tipo social da entidade”, também é admitida por Sérgio Sérulo da Cunha, para quem apenas seriam inconstitucionais nesse aspecto as exigências ditadas através de decreto ou de outros atos do Poder Executivo.<sup>134</sup>

Por outro lado, outras condições também foram estipuladas através da Lei n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, a serem adimplidas pelas entidades assistenciais sob pena de perderem a proteção do manto da imunidade.

A referida lei, ao prescrever nova redação para o inciso III do artigo 55 da Lei n. 8.212/91, para fins de gozo de isenção das contribuições sociais, passou a exigir que as instituições prestassem assistência gratuita e em caráter exclusivo a pessoas carentes.<sup>135</sup> E ao acrescentar o parágrafo 3º ao artigo 55, estabeleceu de forma explícita: “Entende-

<sup>131</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 93.770-RJ. Relator: Ministro Soares Munoz. 17 de março de 1981. DJ 03-04-81, p. 2857. Ementário v. 1206-3, p. 754. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>132</sup> 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. 62.

<sup>133</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade das instituições de educação ou de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de renda**: alterações fundamentais. v. 2, p. 149.

<sup>134</sup> CUNHA, Sérgio Sérulo da. Entidades beneficentes: imunidade face à seguridade social. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**. São Paulo, n. 12, jul./set. 1995. p. 78.

<sup>135</sup> Originariamente, o inciso III do artigo 55 da Lei n. 8.112/91 tinha a seguinte redação: “III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes.”

se por assistência social beneficente a prestação gratuita de benefícios e serviços a quem dela necessitar”. Ademais, inseriu no referido artigo o parágrafo 5º, prevendo que também seja considerada entidade de assistência social beneficente a instituição que destine efetivamente ao Sistema Único de Saúde, pelo menos, 60% de seus serviços de atendimento.

Quanto às entidades educacionais sem fins lucrativos e às que atendam ao Sistema Único de Saúde que não se enquadrarem nas exigências decorrentes da nova redação dada ao inciso III do artigo 55 da Lei n. 8.212/91, o artigo 4º da Lei n. 9.732/98 concedeu isenção de contribuições sociais “na proporção do valor das vagas cedidas, integral e gratuitamente, a carentes e do valor do atendimento à saúde de caráter assistencial”, observados os demais incisos do artigo 55.<sup>136</sup>

Novamente, a Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade, que recebeu o n. 2.028-DF. A liminar foi deferida pelo ministro Marco Aurélio e referendada pelo Tribunal. Assim, restou suspensa a eficácia do artigo 1º da Lei n. 9.732/98, mantendo-se a redação original do inciso III do artigo 55 da Lei n. 8.212/91, como também se suspendeu a eficácia dos parágrafos 3º, 4º e 5º, acrescentados ao referido artigo 55, e do artigo 4º da Lei n. 9.732/98. O Supremo Tribunal Federal entendeu que, além das entidades de assistência social, gozam do benefício constitucional previsto no parágrafo 7º do artigo 195 da Carta as entidades beneficentes de saúde e de educação posto que buscam assegurar os meios de vida aos carentes.<sup>137</sup>

Quanto à necessidade de lei complementar para estabelecer a gratuidade na prestação de serviços, Ricardo Lobo Torres já havia se manifestado nos seguintes termos: “A medida de grande alcance na temática seria a exigência da gratuidade da prestação entregue pela pessoa imune, que constava da Medida Provisória 1.602, de 14.11.1997, mas que não foi aprovada [...] justamente por carecer de lei complementar”.<sup>138</sup>

Entenda-se que a lei ordinária não pode ultrapassar o disposto na lei complementar quanto à fixação de condições para o gozo da imunidade, sob pena de restringir indevidamente o benefício estabelecido pelo constituinte.

## CONCLUSÃO

O sistema constitucional tributário brasileiro, além de atribuir competência aos

<sup>136</sup> É a seguinte a redação dos demais incisos do referido artigo: “Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente: I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal; II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos; III - [...] IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título; V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.”

<sup>137</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves. 11 de novembro de 1999. DJ 16-06-00, p. 30. Ementário v. 1995-1, p. 113. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

<sup>138</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades tributárias**. p. 209.

entes públicos para a instituição de tributos, prevê que determinadas situações, pessoas e coisas estão fora do alcance do poder tributário, configurando uma negação da competência tributária, denominada imunidade tributária. A imunidade tributária, portanto, decorre da norma constitucional, independentemente do vocábulo utilizado pelo constituinte, e não se confunde com os princípios constitucionais que regem a ordem tributária, pois esses estabelecem parâmetros para a tributação ao passo que aquela trata do que não pode ser tributado.

Diversas são as espécies de imunidades tributárias, sendo mais conhecida a classificação que distingue entre imunidades objetivas e subjetivas. As entidades assistenciais sem fins lucrativos estão ao abrigo da imunidade tributária subjetiva, abrangendo tanto os impostos como também a contribuição para a seguridade social. Além da finalidade não lucrativa, para o gozo da imunidade as instituições de assistência devem preencher as condições estabelecidas exclusivamente em lei complementar.

Na ausência de lei complementar que fixe tais requisitos, a imunidade poderia ser gozada de forma plena, posto que se considera uma imunidade condicionável, não condicionada. De qualquer forma, o Código Tributário Nacional estabelece as condições a serem preenchidas pelas entidades que almejam a imunidade tributária.

Finalmente, com relação às exigências previstas em leis ordinárias, tais como nas Leis n. 9.532/97 e n. 9.732/98, naquilo que excederem ao disposto no Código Tributário Nacional não são constitucionalmente admissíveis.

## BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. Imunidade de Instituições de Educação e Assistência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 55, p. 136-142, 1991.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- \_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- BARRETO, Aires F. Contribuições Sociais: imunidade das instituições beneficentes de assistência social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999. v. 3. p. 7-29.
- BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar**. São Paulo: Dialética, 1999.
- BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e Aplicação da Constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva,

2002.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar**: teoria e comentários. 2. ed. rev. e amp. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BASTOS, Celso Ribeiro; BRITO, Carlos Ayres. **Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. São Paulo: Saraiva, 1982.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 10. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

\_\_\_\_\_. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa**. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Os Direitos Fundamentais e a Globalização. **Revista da PGE – Procuradoria-Geral do Estado RS**, Porto Alegre, v. 56, p. 63-74, dez. 2002.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. Interpretação das Normas sobre Isenções e Imunidades. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Interpretação no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva; Educ, 1975. p. 403-414.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. 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. 51-63.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei n. 8212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 25 jul. 1991, p. 14.801.

BRASIL. Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei n. 5.172/66 – Código Tributário Nacional. **Diário Oficial**, Brasília, DF, 11 jan. 2001, p. 1.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 27.261-MG. Relator: Ministro

Garcia Vieira. 5 de outubro de 1992. DJ 07-12-92, p. 23296. **Revista do Superior Tribunal de Justiça**, Brasília, DF, v. 48, p. 324.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.802-DF. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. 27 de agosto de 1998. DJ 13-02-04, p. 10. Ementário v. 2139-1, p. 64. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.028-DF. Relator: Ministro Moreira Alves. 11 de novembro de 1999. DJ 16-06-00, p. 30. Ementário v. 1995-1, p. 113. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 93.463-RJ. Relator: Ministro Cordeiro Guerra. 16 de abril de 1982. DJ 14-05-82, p. 4568. Ementário v. 1.254-2, p. 380. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.212.637-MG. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 de maio de 1999. DJ 17-09-99, p. 59. Ementário v. 1963-3, p. 519. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 224.285-CE. Relator: Ministro Maurício Correa. 17 de março de 1999. DJ 28-05-99, p. 26. Ementário v. 1952-9, p. 1795. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 225.082-MG. Relator: Ministro Ilmar Galvão. 24 de abril de 1998. DJ 28-08-98. Ementário v. 1920-7. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 225.602-CE. Relator: Ministro Carlos Velloso. 25 de novembro de 1998. DJ 06-04-01, p. 101. Ementário v. 2026-6, p. 1306. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 5 jan. 2005.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Frederico Seabra de. Imunidade Tributária – entidades de assistência social e de educação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 75, p. 42-59, dez. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHIESA, Clélio. **A Competência Tributária do Estado Brasileiro: desonerações**

nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A Lei Complementar como Agente Normativo Ordenador do Sistema Tributário e da Repartição das Competências Tributárias. In: GRANDES Temas Tributários da Atualidade. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1999. p. 135-149.

COSTA, Alcides Jorge. ICMS - Imunidade – direito ao crédito – insumos. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, n. 13, p. 20-26, maio/jun. 2000.

COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias**: teoria e análise da jurisprudência do STF. São Paulo: Malheiros, 2001.

CRETELLA JR., José. **Comentários à Constituição Brasileira de 1988**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993. v. VII – arts. 145 a 169.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da. Entidades Beneficentes: imunidade face à seguridade social. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, n. 12, p. 77-79, jul./set. 1995.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**: de acordo com a Constituição de 1988. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A Imunidade Recíproca, o Princípio Federal e a Emenda Constitucional n. 3, de 1993. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 62. p. 76-98, out./dez. 1992.

\_\_\_\_\_. A Imunidade das Instituições de Educação ou de Assistência Social. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 143-178.

DERZI, Misabel Abreu Machado; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio. Imunidades Tributárias e Impostos de Incidência Plurifásica, Não Cumulativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 5, p. 67-82, jul./set. 1978.

FERREIRA SOBRINHO, José Wilson. **Imunidade Tributária**. Porto Alegre: S. A. Fabris, 1996.

FERREIRA, Wolgran Junqueira. **Comentários à Constituição de 1988**. São Paulo: Julex, 1989. v. 2.

GEBRAN NETO, João Pedro. **A Aplicação Imediata dos Direitos e Garantias Individuais**: a busca de uma exegese emancipatória. São Paulo: RT, 2002.

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, 4).

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

LEAL, Vítor Nunes. Leis Complementares na Constituição. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. VII, p. 379-394, jan./mar. 1947.

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade Tributária das Instituições de Educação e de Assistência Social e a Lei n. 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Imposto de Renda**: alterações fundamentais. São Paulo: Dialética, 1998. v. 2. p. 65-72.

MARINS, James. Fundações Privadas e Imunidade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 28, p. 20-30, jan. 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**: (promulgada em 5 de outubro de 1988). São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6. t. I.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. **O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1991.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imunidades e Isenções como Instrumento de Extrafiscalidade. In: ATALIBA, Geraldo (Coord.). **Elementos de Direito Tributário**. São Paulo: RT, 1978. p. 317-333.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PESTANA, Márcio. **O Princípio da Imunidade Tributária**. São Paulo: RT, 2001.



PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Eficácia e Aplicabilidade das Normas Constitucionais Programáticas**. São Paulo: Max Limonad, 1999.

PIZOLIO Jr. Reinaldo. Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária. **Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas**, São Paulo, v. 14, p. 173-206, jan./mar. 1996.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Reexame Necessário n. 70001607282. Relator: Des. Carlos Roberto Lofego Canibal. **Revista Ajuris**, n. 81, t. II, p. 623-624, mar. 2001.

RODRIGUES, Denise Lucena. **A Imunidade como Limitação à Competência Impositiva**. São Paulo: Malheiros, 1995.

ROSA JR. Luiz Emygdio F. da. **Novo Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário: à luz da nova Constituição**. 8. ed. atual. e aum. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A Imunidade dos Proventos dos Idosos. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 37, p. 69-75, out. 1998.

\_\_\_\_\_. Imunidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p. 335-362. (Pesquisas Tributárias, 4).

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. A Imunidade Tributária e a Não Sujeição Constitucional ao Dever Tributário. In: **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. São Paulo: Ibet, 1998. p. 51-58.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 6 ed. rev. e ampl. São Paulo: RT, 1990.

\_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. **Imunidades Tributárias na Constituição Federal: uma análise a partir dos conceitos estruturais da ciência do Direito**. Curitiba: Juruá, 2003.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**. 6. ed. ampl. e rev. São Paulo: RT, 1989.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**.

Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. III: Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia.

TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Imunidades Tributárias**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; RT, 1998. p. 183-222. (Pesquisas Tributárias, 4).