

**FLÁVIO COUTO BERNARDES
JUSELDER CORDEIRO DA MATA
VALTER DE SOUZA LOBATO
(COORDENADORES)**

**ABRADT: ESTUDOS EM HOMENAGEM AO
PROFESSOR JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES**

AUTORES

Alessandra Machado Brandão Tebeira
Ana Claudia Borges de Oliveira
Ana Paula Ribeiro Freire
André Prado de Vasconcelos
Andréa Duek Simantob
Anthéa Aquino Melo
Antonio Carlos de Souza Júnior
Betina Treiger Gruppenmacher
Bernardo Motta Moreira
Bruno Nogueira Rebouças
Carlos Alexandre de Azevedo Campos
Carlos Victor Muzzi Filho
Dalimar Pimenta
Daniel Dix Carneiro
Doris Canen
Eduardo Silveira Frade
Estevão Horvath
Euro Sabino de Azevedo
Fábio Artigas Grillo
Fábio Lopes Vilela Berbel
Flávio Couto Bernardes
Frederico Menezes Breyner

Gabriel Bez-Batti
Guilherme de Almeida Henriques
Gustavo Brigagão
Gustavo Luiz de Matos Xavier
Hendrick Pinheiro
Henrique Meilo
Hércules Fajoses
Humberto Eustáquio Soares Martins
Ives Gandra da Silva Martins
Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz
Jeferson Teodoroviz
João Paulo Fanucchi de Almeida Melo
Jonathan Barros Vita
José Antonio Dias Toffoli
José Casalta Nabais
José Eduardo Soares de Melo
José Roberto Vieira
Juselder Cordeiro da Mata
Júnia Roberta Gouveia Sampaio
Karem Jureidini Dias
Leandro Cara Artioili
Leonardo Ogassawara de Araújo Branco

Lucas Bevilacqua
Luciana Mundim de Mattos Paixão
Luciano Costa Miguel
Luiz Edson Fachin
Marcelo Hugo de Oliveira Campos
Marciano Seabra de Godoi
Marcus Abraham
Marcus Lívio Gomes
Maria Inês Murgel
Marina Pettinelli
Mary Elbe Queiroz
Matheus Barbosa dos Santos
Maurício Pereira Faro
Mayra de Sá Pittondo Delligne
Melissa Guimarães Castello
Misabel de Abreu Machado Derzi
Oswaldo Santos de Carvalho
Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Pablo Gurgel Fernandes
Paulo Rosenblatt
Pedro Grillo
Pedro Júlio Sales D'Araújo

Rafael Campos Soares da Fonseca
Raphael Asséf Lavez
Regis Fernandes de Oliveira
Renato Lopes Becho
Reynaldo Soares da Fonseca
Ricardo Almeida Ribeiro da Silva
Ricardo Mariz de Oliveira
Roberto Duque Estrada
Roberto Rosas
Robson Maia Lins
Roque Antonio Carrazza
Sabrina da Silva Fernandes
Sacha Calmon Navarro Coelho
Tatiana Midori Migiyama
Thaís Frabricia Alves Oliveira
Thais de Barros Meira
Thiago Álvares Feital
Tiago Conde Teixeira
Valter de Souza Lobato
Wagner Balera



CONSELHO EDITORIAL

Álvaro Ricardo de Souza Cruz	Jorge Bacelar Gouveia - Portugal
André Cordeiro Leal	Jorge M. Lasmar
André Lipp Pinto Basto Lupi	Jose Antonio Moreno Molina - Espanha
Antônio Márcio da Cunha Guimarães	José Luiz Quadros de Magalhães
Antônio Rodrigues de Freitas Junior	Kiwonghi Bizawu
Bernardo G. B. Nogueira	Leandro Eustáquio de Matos Monteiro
Carlos Augusto Canedo G. da Silva	Luciano Stoller de Faria
Carlos Bruno Ferreira da Silva	Luiz Henrique Sormani Barbugiani
Carlos Henrique Soares	Luiz Manoel Gomes Júnior
Claudia Rosane Roesler	Luiz Moreira
Clémerson Merlin Clève	Márcio Luis de Oliveira
David França Ribeiro de Carvalho	Maria de Fátima Freire Sá
Dhenis Cruz Madeira	Mário Lúcio Quintão Soares
Dirceô Torrecillas Ramos	Martonio Mont'Alverne Barreto Lima
Edson Ricardo Saleme	Nelson Rosenvald
Eliane M. Octaviano Martins	Renato Caram
Emerson Garcia	Roberto Correia da Silva Gomes Caldas
Felipe Chiarello de Souza Pinto	Rodolfo Viana Pereira
Florisbal de Souza Del'Olmo	Rodrigo Almeida Magalhães
Frederico Barbosa Gomes	Rogério Filippetto de Oliveira
Gilberto Bercovicí	Rubens Beçak
Gregório Assagra de Almeida	Sergio André Rocha
Gustavo Corgosinho	Sidney Guerra
Gustavo Silveira Siqueira	Vladimir Oliveira da Silveira
Jamile Bergamaschine Mata Diz	Wagner Menezes
Janaina Rigo Santin	William Eduardo Freire
Jean Carlos Fernandes	

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos reprográficos, sem autorização expressa da editora.

Impresso no Brasil | Printed in Brazil

Arraes Editores Ltda., 2022.

Coordenação Editorial: Fabiana Carvalho

Produção Editorial e Capa: Danilo Jorge da Silva

Imagem de Capa: Manolo Franco (Pixabay.com)

Revisão: Responsabilidade do Autor

327.1 Abradt – Homenagem ao Professor José Souto Maior Borges /
A158 [coordenado por] Flávio Couto Bernardes, Juselder Cordeiro da
2022 Mata [e] Valter de Souza Lobato. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2022.
1074 p.

ISBN: 978-65-5929-120-5

ISBN: 978-65-5929-119-9 (E-book)

Vários autores.

I. Direito tributário. 2. Tributação. 3. Reforma tributária. 4. Imunidade tributária. 5. Norma jurídica tributária. 6. Receitas tributárias. 7. Crédito tributário. 8. Obrigações tributárias. 9. Residência fiscal. 10. Dupla residência. I. Bernardes, Flávio Couto (Coord.). II. Mata, Juselder Cordeiro da (Coord.). III. Lobato, Valter de Souza (Coord.). IV. ABRADT. V. Borges, José Souto Maior. VI. Título.

CDDir – 341.39

CDD (23.ed.) – 343.04

Elaborada por: Fátima Falci
CRB/6-700

MATRIZ

Av. Nossa Senhora do Carmo, 1650/loja 29 - Bairro Sion
Belo Horizonte/MG - CEP 30330-000
Tel: (31) 3031-2330

FILIAL

Rua Senador Feijó, 154/cj 64 - Bairro Sé
São Paulo/SP - CEP 01006-000
Tel: (11) 3105-6370

www.arraeseditores.com.br
arraes@arraeseditores.com.br

Belo Horizonte
2022

CAPÍTULO 20

AS REFORMAS E AS IMUNIDADE TRIBUTÁRIAS ESTUDO EM HOMENAGEM A JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES

Ives Gandra da Silva Martins¹

INTRODUÇÃO

Em justa homenagem ao notável Professor José Souto Maior Borges, que foi, indiscutivelmente, um dos mais expressivos juristas no campo do Direito Tributário, decidi retornar a tema de sua reflexão permanente, qual seja: imunidade tributária de filantrópicas, especialmente no contexto das reformas.

É que, com o advento da reforma trabalhista entendo que há, ainda, quatro reformas necessárias para diminuir o custo do Brasil e voltar o país a ter competitividade, a saber: a tributária, a administrativa, a previdenciária e a do Judiciário. Embora eu defenda que tais reformas sejam, especialmente no âmbito tributário, menos abrangentes e, conseqüentemente, realizadas em nível de legislação ordinária visando a simplificação, muitos são os projetos de emenda constitucional (PEC) apresentados quem visam uma reforma estrutural.

Sendo assim, uma questão que se impõe é se tais reformas, na sanha dos governantes de obter cada vez mais recursos, podem colocar em risco a imunidade das filantrópicas devidamente certificadas como entidades beneficentes de assistência social.

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

É o que passo a analisar.

1. DISTINÇÕES

A imunidade (que é sempre constitucional) significa vedação absoluta ao poder de tributar, tanto que, no tocante a impostos, é prevista na II Seção do

 ¹ Agradeço a contribuição de minha Assistente Ana Regina Campos de Sica, que resgatou textos meus, auxiliando-me na elaboração do presente artigo.

capítulo do Sistema Tributário, sob o título *DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR*.

Ora, na referida seção, a Constituição arrola certas pessoas, situações, bens, patrimônios ou relações de tal relevância para o país que, em relação a eles, impede, veda, proíbe os governos de lhes imporem impostos ou de adentrarem nesse campo. Por esta razão, convém destacar, desde logo, as palavras do homenageado:

(...) a regra jurídica de imunidade insere-se no plano das regras negativas de competência. O setor social abrangido pela imunidade está fora do âmbito da tributação. Previamente excluído, como vimos, não poderá ser objeto de exploração pelos entes públicos.²

Ainda assim, insistem, os governos das entidades federativas, em proclamar que a imunidade tributária ofertada pela Constituição é uma “renúncia fiscal”. Sobre demonstrarem desconhecimento do Direito - se o conhecem é ainda pior, por agredirem o princípio da moralidade administrativa -, adotam interpretação distorcida dos dispositivos constitucionais.

Ora, o disposto no “caput” do artigo 150 vale também para o artigo 195, § 7º, pois, para os tributos denominados de “contribuições sociais”, aplicam-se os mesmos critérios dos tributos denominados “impostos”, a que se refere o artigo 150, inciso VI, letra “c”. Eis, pois, as disposições dos referidos artigos:

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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

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

Observe que o discurso inicial do artigo 150 principia com a observação de que as limitações constitucionais ao poder de tributar são garantias constitucionais, tanto que, admitindo duas espécies de garantias, ou seja, aquelas decorrentes do próprio texto e outras não constantes da Seção II, do Capítulo I, do Título VI³, faz referência a que: “*Sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes...*”.

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

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

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

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

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

Escrevi:

“Na imunidade, portanto, há um interesse nacional superior a retirar, do campo de tributação, pessoas, situações, fatos considerados de relevo, enquanto nas demais formas desonerativas há apenas a veiculação de uma política transitória, de índole tributária definida pelo próprio Poder Público, em sua esfera de atuação. E por que, na imunidade, há esta vedação absoluta ao poder de tributar? Por que o constituinte coloca um muro à imposição de forma insuperável, a não ser por emenda constitucional?”

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

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

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

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

ACÓRDÃO:

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

Brasília, 28 de novembro de 1995.

MOREIRA ALVES - PRESIDENTE

GELSO DE MELLO - RELATOR" (grifos meus) ⁴

Portanto, a Constituição não cuida de isenções, mas de imunidades. É que das quatro mais conhecidas formas de desoneração tributária (imunidades, isenções, não-incidências e alíquota zero) - deixo de lado as anistias e as remissões-, as imunidades representam vedação absoluta ao poder de tributar, razão pela qual não se confunde com as isenções, que são, estas sim, renúncias fiscais com objetivo determinado autorizado pelos governos, através de leis.

Desta forma, não há como pretender considerar que as desonerações que constituam vedações ao poder de tributar (imunidades), confundam-se com isenções, não-incidências ou alíquotas zero que estão no âmbito do poder de tributar do legislador ordinário, mas, por critérios de oportunidade ou conveniência, o poder tributante decide renunciar à imposição, pelos mais variados motivos ⁵.

Serviço de Jurisprudência, D.J. 19/12/96, 28/11/95, EMENTÁRIO 1855-01. Primeira Turma, RMS22.192-9-DF, <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>.

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

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

A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para seguridade social, contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei (ROQUE ANTONIO CARRAZZA, "Curso de Direito Constitucional Tributário", p. 349

O monumental desconhecimento do que seja imunidade - ou a conveniente interpretação “pro domo sua” - é que leva as autoridades a falarem em “renúncia fiscal”. Cabe, entretanto, perguntar: é possível renunciar àquilo que não se tem nem se pode vir a ter?

Se os governos, ante as imunidades tributárias, estão impedidos de tributar, na verdade, não renunciam a nada; limitam-se a respeitar a Constituição, pois, não tendo recebido do povo poder para tanto, não têm, nem jamais terão, o direito de tributar aquelas áreas interdidas pela Carta política do país.

O certo, todavia, é que, quaisquer pessoas têm direito a imunidades constitucionais erigidas em garantias individuais dos contribuintes, pelo legislador supremo, nas hipóteses previstas na Lei Maior⁶.

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

Não sem razão, no concernente ao imposto de renda, o lucro distribuído pelas pessoas jurídicas às pessoas físicas é desonerado do tributo, pois este tributo já foi recolhido nas pessoas jurídicas. De resto, é preferível o Poder Público receber tudo antes do que receber uma parte antes e outra depois, se houver distribuição. Em 2020, o imposto de renda no Brasil sobre pessoas ju-

nota derodapé nº 144, 5 ed., 1993, Malheiros; JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “Contribuições Sociais no Sistema Tributário”, p. 171-175, 1995, Malheiros; SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, “Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário”, p. 41-42, item nº 22, 41 ed., 1992, Forense; WAGNER BALERA, “Seguridade Social na Constituição de 1988”, p. 71, 1989, RT. v.g.).

Convém salientar que esse magistério doutrinário reflete-se na própria jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal, que já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 70, da Carta Política, a existência de uma típica garantia de imunidade estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social (RTJ 137/965, Rei. Mm. MOREIRA ALVES).

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

José Cretella Jr. lembra que:

“Vedações constitucionais são restrições de ordem geral, ou especial, determinadas pela Constituição Federal à competência impositiva das pessoas jurídicas públicas políticas. A vedação constitucional pode ser genérica ou específica, subjetiva ou objetiva. Quando a Constituição veda às entidades tributantes a instituição (ou aumento) de tributo, sem lei anterior que o estabeleça, a proibição é genérica, abrangendo todo e qualquer tipo de tributo, exceto os casos constitucionalmente ressalvados. Vedação específica é a que recai sobre eventual, mas determinado tipo de fato gerador. Subjetiva é a vedação que incide sobre “pessoas”. Objetiva é a vedação que recai sobre “bens” ou “coisas”. As vedações tributárias têm início no texto da primeira Constituição republicana, arts. 8º, 10 e 11, ingressam na Constituição de 1934, art. 17, IX, passam à Carta de 1937, art. 25, recebem agasalho na Constituição de 1946, art. 31, e chegam a nossos dias, inscrevendo-se nas últimas Constituições.” (Comentários à Constituição 1988, volume VII, Forense Universitária, Rio de Janeiro, 1992, p. 3549).

rídicas chegou a 34% sem incidência na distribuição. Nos EUA a 21% e mais um acréscimo quando distribuído. A partilha ou não do recolhimento é uma mera técnica de arrecadação.

Por outro lado, pelas regras que disciplinam a responsabilidade tributária, no caso de insolvência das empresas devedoras de tributos, respondem, seus diretores ou controladores, subsidiariamente ou solidariamente pelos tributos?²

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

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

A regra da imunidade é estabelecida em função de consideração de ordem extrajurídica. Através da imunidade, nos termos em que está disciplinada na CF, torna-se possível a preservação de valores sociais de mais diversa natureza: políticos, religiosos, educacionais, sociais e culturais. Sistemáticamente, através de imunidade, resguardam-se princípios, ideias-forças ou postulados essenciais ao regime político. Consequentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema de direito constitucional do que um problema de direito tributário³.

Os artigos 134 e 135 do CTN têm a seguinte dicção:

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

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

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

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

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

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 22.

Assim, apenas para argumentar pelo absurdo, se possível fosse tributar as entidades filantrópicas com impostos e contribuições sociais, o que teríamos seria um ensino mais caro e uma saúde mais onerosa para todos os brasileiros, afetando diretamente a população, mormente a de menor renda ⁹.

Sendo assim, não há que se confundir tais entidades com aquilo que pessoas desinformadas - ou agentes públicos que querem se eximir do poder dever de fiscalizar - sentem conforto em generalizar para defender o indefensável e denominam de “pilantrópicas”. Estas, na infeliz expressão de cidadãos pouco versados no vernáculo, são casos de polícia, cabendo à fiscalização desventrá-las e autuá-las, por não merecerem o “status” que lhe outorgaram seus criadores.

Não se pode generalizar, colocando na mesma categoria uma enormidade de instituições sérias e aquelas constituídas de larápios da boa-fé institucional, pois não é difícil distinguir as verdadeiras entidades sem fins lucrativos, filantrópicas ou confessionais, que são constituídas para trabalhar em prol da saúde, da educação e da assistência social, a bem da sociedade.

É de se lembrar, por outro lado, que as imunidades também não se confundem com a hipótese do artigo 213 da CF/88, que implica *versão de recursos*, através de doações ou financiamentos. Tais versões de recursos podem e devem ser reguladas por lei, podendo ser ou não concedidos pelo Poder tributante. Sempre que concedidas, há renúncia fiscal. Segue, pois, a disposição do artigo:

“Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, que: I - comprovem finalidade não-lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; II - assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, no caso de encerramento de suas atividades” ¹⁰

Paulo de Barros Carvalho explica:

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

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

¹⁰ Celso Ribeiro Bastos escreveu: “Este artigo e seus dois incisos preceituam que os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias confessionais ou

2. DOS REQUISITOS FORMAIS

Outro ponto que se coloca é em relação aos requisitos objetivos que não podem, à evidência, desnaturar o gozo das imunidades, criando óbices inaceitáveis ou que as inviabilizem.

Sendo assim, os requisitos para o gozo das imunidades, relativamente a impostos e contribuições sociais, devem ser definidos por lei complementar, nos termos do artigo 146,II da CF, conforme reconheceu a Suprema Corte nas ADI's 2028, 2621, 2228 e 2036 e na Repercussão Geral 566.622 - as primeiras patrocinadas pelo meu escritório e nas quais sustentei pessoalmente perante a Suprema Corte em 04/06/2014. O artigo está assim disposto:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (...)”.

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

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

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

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

p/Doralúcia das Neves Santos

Assessora-Chefe do Plenário” (grifos meus) ¹¹;

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

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

¹¹ RECURSO EXTRAORDINÁRIO 566.622/RS.

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (Presidente), julgando parcialmente procedente a ação direta, no que foi acompanhado pelos Ministros Cármen Lúcia e Roberto Barroso, pediu vista dos autos o Ministro Teori Zavascki. Impedido o Ministro Gilmar Mendes. Ausente o Ministro Dias Toffoli representando o Tribunal na III Assembleia da Conferência das Jurisdições Constitucionais dos Países de Língua Portuguesa, em Angola. Falaram, pela requerente Confederação Nacional de Saúde - Hospitais, Estabelecimentos e Serviços, o Dr. Ives Gandra da Silva Martins, e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Grace Maria Fernandes Mendonça, Secretária Geral de Contencioso. Plenário, 04.06.2014”¹²;

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

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

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

p/ Doralúcia das Neves Santos

Assessora-Chefe do Plenário”¹³.

A lei complementar pode apenas explicitar o conteúdo constitucional, conforme explicou aquele que, talvez, tenha sido a maior figura da história da Suprema Corte, o Ministro Moreira Alves, ao dizer:

“Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no

¹² PLENÁRIO, CERTIDÃO DE JULGAMENTO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2.028, PROCED.: DISTRITO FEDERAL. RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA, REQTE.(S): CONFEDERAÇÃO NACIONAL DE SAÚDE-HOSPITAIS, ESTABELECIMENTOS E SERVIÇOS – CNS, ADV. (A/S): IVES GANDRA DA SILVA MARTINS E OUTROS INTDO.(A/S): PRESIDENTE DA REPÚBLICA, INTDO.(A/S): CONGRESSO NACIONAL.

¹³ PLENÁRIO, AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 2028, PROCED. DF., REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, REDATORA DO ACÓRDÃO: MIN. ROSA WEBER. REQTE.: CONFED. NAC. DE SAÚDE-HOSPITAIS, ESTABELEC. E SERVIÇOS – CNS. ADV.(A/S): IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, INTDO.: PRESIDENTE DA REPÚBLICA, INTDO.: CONGRESSO NACIONAL.

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

A Lei Complementar, ao definir os requisitos para gozo da imunidade, deve explicitar o que está na Constituição, sendo que os limites da intenção constituinte estão no próprio texto constitucional.

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

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

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

¹⁵ Do julgamento das referidas ADI's é de se lembrar:

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, a certificação não representa concessão da imunidade, mas apenas reconhecimento dela. Vale dizer, tal reconhecimento terá sempre eficácia “ex tunc”.

3. DA CLÁUSULA PÉTREA

Chegamos, agora, ao ponto nevrálgico deste estudo. Declara o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Lei Suprema que:

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

¹⁶ O Ministro Teori Zavascki assim se manifestou sobre o referido artigo, que tem eficácia de lei complementar: “Sem embargo dessas ponderáveis razões, não há como negar a superioridade da tese contrária, que reclama lei complementar para esse desiderato. É que a imunidade se diferencia das isenções, demais figuras de desonerações tributárias, justamente por cumprir uma missão mais nobre do que essas últimas. A imunidade de contribuições sociais serve não apenas a propósitos fiscais, mas a consecução de alguns objetivos que são fundamentais para a República, como a construção de uma sociedade solidária e voltada para a erradicação da pobreza. Objetivos fundamentais da república não podem ficar à mercê da vontade transitória de governos. Devem ser respeitados, honrados e valorizados por todos os governos, transcendendo a frequência ordinária em que se desenvolve costumeiramente os juízos políticos de conveniência e oportunidade para desfrutar da dignidade política de Estado, porque é isso o que são. Ora se é assim, não se pode conceber que fique o regime jurídico das entidades beneficentes sujeitos a flutuações legislativas erráticas não raramente influenciadas por pressões arrecadatórias de ocasião. É inadmissível que tema tão sensível venha a ser regulado, por exemplo, por meio de medida provisória, como já ocorreu” (Sessão de julgamento do dia 04/06/2014, Julgamento das ADI’s 2028, 2621, 2228 e 2036, imunidade do art. 195, § 7º da CF: exigência de LC).

"Art. 60. (...)

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

IV - os direitos e garantias individuais".

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

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

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

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

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

Assim sendo, o artigo 150 faz expressa menção a direitos e garantias individuais, como tais conformados no capítulo do sistema tributário. Tal conformação, à evidência, oferta, por este prisma, a certeza de que está ela no elenco complementar do artigo 150 e, por outro, que é tido pelo constituinte como fundamental. Por tal perfil, apenas os direitos e garantias individuais expressamente expostos no artigo da Constituição, seriam cláusulas pétreas.

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

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

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

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

4. CONCLUSÃO

Conforme exaustivamente evidenciado neste artigo, as imunidades constitucionais são autênticas garantias colocadas pelo constituinte para que determinadas pessoas, em suas atividades, não sofram tributação pelo relevante serviço prestado à sociedade nas áreas da saúde, educação e assistência social, ou por força do exercício de atividade religiosa, ou, ainda, da liberdade de expressão.

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

Concluo, pois, que nenhum projeto de emenda constitucional pode colocar em risco o gozo das imunidades constitucionais previstas tanto do art. 150, VI da CF/88 (referente aos impostos) quanto do art. 195, § 7º da CF/88 (que se refere às contribuições sociais), e qualquer eventual emenda que pretendesse suprimi-las seria inconstitucional, por violadora da cláusula pétrea expressa no artigo 60, § 4º, inciso IV, da Carta da República, independente ou não de certificação oficial.