

RVMD, Brasília, V. 6, nº 2, p. 319-348, Jul-Dez, 2012

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, DIREITOS FUNDAMENTAIS E A LEI Nº 12.101/09 NA JURISPRUDÊNCIA DO STF*

Octavio Campos Fischer**

Karla Ferreira de Camargo Fischer***

RESUMO:

O presente estudo analisa a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a respeito da competência legislativa para regular a imunidade tributária do art. 195, §7º da CF/88, especialmente por força da Lei nº 12.101/09

Palavras-chave: Imunidades Tributárias. Direitos Fundamentais. Competência Legislativa. Supremo Tribunal Federal

ABSTRACT:

This study analyzes the jurisprudence of Brazil's Supreme Court about legislative competence to regulate tax immunity (art. 195, §7º of CF/88), mainly after Law nº 12.101/09.

Keywords: Tax Immunity. Fundamental Rights. Legislative Competence. Brazil's Supreme Court

* Artigo recebido em: 15/11/2012.

Artigo aceito em: 05/12/2012.

** Professor de Direito Tributário do Programa de Mestrado em Direito do IDP/DF. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela UFPR. Advogado e Parecerista em Curitiba/PR. Presidente do Instituto de Direito Tributário do Paraná. Professor do Programa de Mestrado em Direito da UniBrasil/PR. Ex-Conselheiro Titular da 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (atual CARF, de 2003 a 2005).

*** Professora de Direito Civil da UniBrasil/PR. Mestranda em Direito pela UniBrasil/PR. Advogada em Curitiba/PR.

SUMÁRIO

1. Imunidades Tributárias: sua importância;
2. Imunidades Tributárias e Sociedade;
3. A Imunidade Tributária do Art. 195, §7º da CF/88;
4. Imunidade e a Adin 1802/MC: entre Lei Complementar e Lei Ordinária;
5. A Adin 2028, A Adin 4480 e o problema da Lei Complementar

1. Imunidades tributárias: sua importância na realização dos direitos fundamentais

Em termos de contextualização jurídica, é necessário fazer breves apontamentos sobre como a dogmática jurídica brasileira e os Tribunais Superiores compreendem atualmente o instituto da Imunidade Tributária.

Para tanto, é necessário registrar que o Sistema Constitucional Tributário criado pela Constituição Federal de 1988 é composto por três grandes e significativos blocos de normas. Um grupo de normas que se refere à atribuição de competências tributárias; um grupo de normas que se refere às limitações a essas competências e, por fim, um terceiro grupo de normas que regula a repartição e destinação das receitas tributárias.

A Seção II do Capítulo I do Título VI da Constituição Federal de 1988, apesar de composta de apenas de três dispositivos (arts. 150 a 152), dedicou ao tema “Das Limitações do Poder de Tributar” um grande número de normas.

Historicamente, é a Constituição brasileira que ordenou e sistematizou de forma mais vigorosa as normas constitucionais protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes um espaço próprio, dentro do capítulo do Sistema Tributário, e, assim, conferindo-lhes uma posição de destaque e de maior visibilidade.

É certo que nas Constituições anteriores, em maior ou menor medida, o tema sempre foi considerado.¹ Entretanto, destaque-se que, com a Emenda nº 18/65, a constitucionalização da matéria tributária tornou-se mais robusta, detalhista e racional. Na Constituição de 1946, as normas tributárias ainda não

¹ Como lecionava **Aliomar Baleeiro**, “De modo geral, em virtude da rígida discriminação de rendas esboçadas no Ato Adicional de 1834 e que progressivamente se estabeleceu no País desde a Constituição de 1891 e que atingiu ao máximo depois da Emenda nº 18, de 1965, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios estão adstritos às normas inflexíveis de competência. Elas limitam o poder de tributar de cada uma dessas pessoas de Direito Público” **BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 2.

possuíam um espaço próprio, tendo sido albergadas dentro do Capítulo das “Disposições Preliminares” do Título I, que regravava o tema “Da Organização Federal”. Referida Emenda, todavia, promoveu uma verdadeira guinada. O seu art. 1º deu o tom da mudança já nas suas primeiras palavras, anunciando que trataria não apenas da tributação, mas do “Sistema Tributário Nacional” como um todo. Foram criados, então, vinte e sete artigos para regular a discriminação de competências, rendas e as garantias dos contribuintes. Sob este aspecto formal, a Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional 01/69, também, mantiveram a idéia de reservar um capítulo próprio para tratar longamente da tributação.

Já a Constituição de 1988 foi além. Não só continuou a tradição de regular extensamente a matéria tributária, como abriu um espaço próprio no seu Título VI para prescrever alguns dos mais importantes (e não todos, diga-se de passagem) direitos e garantias dos contribuintes.

Dentro do capítulo constitucional dedicado à tributação, chama a atenção o art. 150; especialmente, no presente Parecer, pelo fato de consagrar, dentre outras, as principais normas de imunidade tributária.

Bem por isto, é necessário desenvolver uma compreensão já a partir do seu próprio *caput*:

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

Vê-se que ele contém dois importantes comandos. De um lado (...é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios), indica que enunciará um expressivo rol de proibições aos entes federativos para o exercício de suas competências tributárias (legislativa e administrativa). De outro (Sem

prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...), estabelece que este rol não é taxativo.

No conjunto, é necessário reconhecer que, através deste dispositivo, a Constituição de 1988 deixa claro que as normas constitucionais limitadoras do poder de tributar têm uma natureza dúplice. Ao mesmo tempo em que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais.

Especificamente, é importante frisar que estamos diante de direitos e garantias fundamentais de 1ª dimensão aplicáveis às relações tributárias, no sentido de que representam uma resistência e uma oposição ao Estado.²⁻³

Este reconhecimento implica conseqüências importantíssimas para a interpretação e a aplicação do sistema tributário brasileiro como um todo.

Primeiro, porque, sendo normas de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, nos termos do art. 60, §4º, inc. IV da CF/88. Assim, mesmo Emendas Constitucionais não podem suprimi-las, atingir seu núcleo essencial ou inviabilizar a realização dos valores por elas veiculados.⁴

² BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 2000, p. 517.

³ Trata-se de orientação abraçada, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal: “O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes” ADI-MC 712/DF, Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, DJU I de 19.02.1993, p. 2032.

⁴ Esta discussão é extremamente complexa. Para maiores considerações, veja-se: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte** (Pesquisas Tributárias – Nova Série nº 6). São Paulo: Centro de Extensão Universitária e RT, 2000. Importante mencionar que, no julgamento da ADIN nº 939, acerca do antigo IPMF, o *Supremo Tribunal Federal* reconheceu que as imunidades e os princípios são cláusulas pétreas, não podendo ser

Segundo, que o atual estágio da Teoria Constitucional reconhece que os direitos fundamentais formam o núcleo da Constituição, de sorte que toda e qualquer interpretação constitucional deve dar prioridade para a eficácia deles. Tanto assim que leciona Willis Santiago Guerra Filho que, a partir da Constituição de 1988, “A interpretação constitucional...pressupõe...uma teoria dos direitos fundamentais”,⁵ porque, nas lições de Paulo Bonavides, estes “são a bússola das Constituições”.⁶

Terceiro, não se pode esquecer que, para além da sua dimensão subjetiva, que corresponde “...à exigência de uma ação negativa...ou positiva...”,⁷ os direitos fundamentais possuem uma dimensão objetiva, alcançando “...a estatura de normas que filtram os valores básicos da sociedade política e os expandem para todo o direito positivo. Formam, pois, a base do ordenamento jurídico de um Estado democrático”.⁸ Esta dimensão faz com “...que o bem por ele

afrontadas sequer por Emenda Constitucional” (ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165). Todavia, mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar no sentido de não enxergar de forma ampla as cláusulas pétreas, ao analisar a revogação de uma imunidade tributária pela Emenda Constitucional nº 20/98: “1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma art. 153, § 2º, II, da Constituição Federal não poderia ter sido revogada pela EC nº 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente” (RE 372600/SP, 2ª Turma, Rel. Min. Ellen Gracie, DJU I de 23/04/2004, p. 40).

⁵ **Processo constitucional e direitos fundamentais.** São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 31.

⁶ Op. cit, p. 553.

⁷ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Aspectos de teoria geral dos direitos fundamentais. In: BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais.** Brasília: Brasília Jurídica, 2000, p. 152.

⁸ Ibidem, p. 153.

tutelado seja visto como um valor em si, a ser preservado e fomentado”.⁹⁻¹⁰ Assim, pode soar simples demais, porém é sempre bom deixar claro que o Estado existe, primordialmente, em função da realização e proteção dos direitos fundamentais, sem os quais não teria razão de ser.

Mas, como se consignou acima, os direitos fundamentais aplicáveis às relações tributárias não encontram no art. 150 da CF/88 um rol taxativo. Aliás, ainda que desnecessariamente, este dispositivo estabeleceu uma cláusula de abertura para outros direitos e garantias fundamentais (Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte...), prescritos nos demais comandos do próprio sistema tributário ou da Constituição como um todo, inclusive considerando-se o contido no §2º do art. 5º da CF/88. De fato, é indiscutível que o Título VI (sistema tributário) também estatuiu direitos fundamentais em outros preceitos, a exemplo dos princípios da capacidade contributiva (art. 145...), da não-cumulatividade e da proibição de bi-tributação (art. 154, I, e 195, §§ 4º e 7º, CF/88). Para além disto, não há como negar que os demais direitos fundamentais do cidadão oponíveis ao Poder Público, igualmente, são aplicáveis à atividade tributária.

Portanto, quando se está a falar de direitos fundamentais dos contribuintes, não se pode pensar de forma ingênua como se fossem apenas reivindicações subjetivas e egoísticas de alguns cidadãos. É imperioso deixar de lado o tradicional pré-conceito de que seriam eles privilégios de uns poucos

⁹ BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. op. cit., p. 153.

¹⁰ Sobre a dupla dimensão dos direitos fundamentais, veja-se, também: QUEIROZ, Cristina M. M. **Direitos fundamentais**: teoria geral. Coimbra: Coimbra, 2002, p. 96 e ss.

membros da sociedade. Em verdade, tal instituto adquire uma tonalidade mais forte, objetiva, desvinculada do mero “não querer pagar tributos”. Os direitos fundamentais dos contribuintes – como de resto todos os demais direitos fundamentais – são normas que filtram para dentro da Constituição valores considerados como fundamentais e estruturantes para o desenvolvimento de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º da CF/88).

As imunidades tributárias põem-se como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

2. Imunidades tributárias e sociedade

É sob esta perspectiva que as imunidades tributárias devem ser compreendidas como instrumentos de limitação da atividade de tributação. Sua importância é realçada no cenário jurídico brasileiro em razão do destaque que lhe conferiu a Constituição de 1988 e da interpretação extensiva que, em algumas situações, a jurisprudência lhe tem conferido.

Entende-se, então, que as imunidades tributárias, enquanto garantias constitucionais, têm um alcance muito mais amplo, servindo aos interesses da sociedade como um todo e não somente ao contribuinte.

Se pararmos para refletir a respeito do assunto, facilmente concluiremos que tais garantias não são privilégios a seus destinatários imediatos. Isto porque, em um Estado Democrático de Direito, não se admite a arbitrária estipulação de benefícios a certos segmentos da sociedade, já que, regra geral, todos que

possuem capacidade contributiva, devem, na medida desta,¹¹ contribuir para a realização das tarefas constitucionais.

Neste quadro, a concessão de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a concretização de valores fundamentais da Sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes. Assim, quando se estabelece que as operações com livros não devem ser tributadas através de impostos, não se pretende agraciar o mundo editorial e os comerciantes de tais produtos, para torná-los economicamente mais fortes. Imuniza-se as operações com livros para garantir, isto sim, o “exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação”.¹²

O mesmo se passa com as imunidades previstas no art. 150, VI, “c” e no art. 195, §7º da CF/88. Tais comandos não objetivam favorecer economicamente os dirigentes e sócios de instituições de ensino e de assistência social, mas possibilitar que todos os membros da sociedade tenham um acesso mais fácil ao ensino e à educação, e garantia de uma assistência social mais efetiva. Assim, andou bem a Constituição ao estipular que a imunidade em questão somente

¹¹ Como bem leciona **Betina Treiger Gruppenmacher**, se não há capacidade contributiva, não há que se falar em tributação, sendo “vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos”. Tributação e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos [coord.]. **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Relatora Ministra Ellen Gracie. Recurso Extraordinário n. 221239/SP, DJU I de 06.08.04, p. 61.

contempla as instituições que não têm fins lucrativos.¹³ Até porque, o Poder Público, se não tem condições de prestar tais serviços satisfatoriamente (como a prática, infelizmente, vem demonstrando), deve atrair aqueles contribuintes que queiram colaborar para o aprimoramento e para o desenvolvimento social.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

...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, 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.¹⁴

O tema escolhido para o presente estudo – Imunidade Tributária – reflete esta situação. Refere-se a um direito constitucional do cidadão, imodificável porquanto parte do núcleo duro da Constituição, mas que tem sofrido constantes ataques por parte do Poder Público.

Especificamente, nosso trabalho tecerá breves considerações sobre a competência para estipular os requisitos para a fruição da imunidade prevista no §7º do art. 195 da CF/88:

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

De um lado, será necessário verificar se estamos ou não diante de uma imunidade, pois que o dispositivo menciona “isenção”. De outro, será importante

¹³ O que não significa que não possam ter lucro. Podem e, inclusive, devem, pois precisam de lucro para melhor desenvolver suas atividades. O que não se pode admitir é a distribuição de lucros.

¹⁴ Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Imunidades tributária** (pesquisas tributárias – nova série, n. 4). São Paulo: RT e Centro de Extensão Universitária, p. 32, 1998.

saber se tal norma constitucional pode ser regulamentada por lei ordinária ou demanda lei complementar.

Trata-se de assunto muito debatido quando se trata da imunidade constante do art. 150, VI, “c” da CF/88, mas que, aqui, ainda está a demandar um claro posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

3. A imunidade tributária do art. 195, §7º, da CF/88

Mas, o que significa imunidade tributária? A resposta a esta pergunta é fundamental para sabermos se a norma constante do §7º do art. 195 da CF/88, alberga uma verdadeira imunidade ou apenas uma isenção, como literalmente nela mencionada.

Sabemos todos que a imunidade tributária é um instituto constitucional. Traduz-se, para uns, em limitação ao poder de tributar e, para outros, em uma regra constitucional de incompetência,¹⁵ no sentido de ser um instrumento que auxilia no desenho da regra de competência tributária. Trata-se, como leciona o Ives Gandra da Silva Martins, de uma “vedação absoluta ao poder de tributar nos limites traçados pela Constituição”.¹⁶

Interessante e profunda é a linha de raciocínio desenvolvida por Helenilson Cunha Pontes, que parte da consideração de que o direito é um sistema de normas para concluir que as regras de imunidade configuram-se como uma condição necessária para a completa caracterização da norma de

¹⁵ Para Paulo de Barros Carvalho a Imunidade Tributária é “...a classe...de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, 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”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181.

¹⁶ Imunidades tributárias, op. cit., p. 31.

competência. Assim, não haveria uma norma de competência e, ao seu lado, uma norma de imunidade, restringindo-a, na medida em que o:

enunciado imunizante não limita, nem recorta, a norma de competência simplesmente porque esta somente surge após a consideração de todas as condições normativas pressupostas no Texto Constitucional para o exercício do poder de instituir e exigir tributos, do qual os textos imunizantes são apenas mais uma espécie. Vale dizer, a norma de competência tributária é o resultado da consideração, pelo intérprete do direito, de todas as condições previstas, em sua maioria, no arcabouço constitucional como pressuposto para o exercício do poder de instituir tributos.¹⁷

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

Assim, se estamos em um Estado Liberal, onde todos são iguais perante a lei, a legitimação da imunidade pode ser obtida da idéia de que somente teria sentido evitar a tributação sobre aqueles membros da sociedade que não têm condições econômicas para colaborar com os gastos do poder público. A imunidade seria uma espécie de instrumento de identificação, realização e proteção do princípio da capacidade contributiva, sendo que qualquer outra motivação para a concessão de direito à imunidade seria inconstitucional por conceder, em verdade, um privilégio descabido.

Já, em um Estado Democrático de Direito, como o instaurado em nível normativo pela Constituição de 1988, há a possibilidade de existência de imunidades tributárias que têm por fundamento valores diversos do que a

¹⁷ Imunidades tributárias. op. cit., p. 593.

(ausência de) capacidade contributiva. Fácil de ver o motivo pelo qual já se enunciou acima que a imunidade deve ser encarada como um importante instrumento de concretização de vários outros valores relevantes, como a educação, a cultura, assistência social, a dignidade do ser humano, etc.

Bem por isto, não se pode confundir imunidade com a isenção.

Enquanto a imunidade se encontra no plano constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infra-constitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente.

A norma de imunidade é imposta pela Constituição ao ente federativo. Trata-se de um direito garantido constitucionalmente contra este. Portanto, *v.g.*, mesmo que os Estados não concordem, não podem querer tributar a venda de livros através de ICMS, porque o art. 150, VI, “d” da CF/88, é taxativamente contra. As imunidades são, assim, cláusulas pétreas.¹⁸

De seu turno, a isenção é uma norma estatuída pelo ente federativo, é um benefício que este concede se e quando quiser; desde que respeitados os limites do ordenamento jurídico.

Assim, mesmo naqueles poucos casos em que a vedação constitucional de tributar tenha recebido o nome de isenção (art. 184, §5º e art. 195, §7º), sua natureza é de imunidade tributária.

É a corretíssima jurisprudência do Supremo Tribunal Federal:

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

¹⁸ Conforme o já citado julgado: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI nº 939/DF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU I de 18.03.1994, p. 5165.

Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, as exigências estabelecidas em lei - tem direito irrecusável ao benefício extraordinário da imunidade subjetiva relativa às contribuições pertinentes à seguridade social. - A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social - , contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e 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.¹⁹

EMENTA: Recurso extraordinário. Alcance da imunidade tributária relativa aos títulos da dívida agrária. - Há pouco, em 28.09.99, a Segunda Turma desta Corte, ao julgar o RE 169.628, relator o eminente Ministro Maurício Corrêa, decidiu, por unanimidade de votos, que o § 5º do artigo 184 da Constituição, embora aluda a isenção de tributos com relação às operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, não concede isenção, mas, sim, imunidade, que, por sua vez, tem por fim não onerar o procedimento expropriatório ou dificultar a realização da reforma agrária, sendo que os títulos da dívida agrária constituem moeda de pagamento da justa indenização devida pela desapropriação de imóveis por interesse social e, dado o seu caráter indenizatório, não podem ser tributados. Essa imunidade, no entanto, não alcança terceiro adquirente desses títulos, o qual, na verdade, realiza com o expropriado negócio jurídico estranho à reforma agrária, não sendo assim também destinatário da norma constitucional em causa. - Dessa orientação divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário conhecido e provido.²⁰

No entanto, não é assim que tal instituto vem sendo tratado pela legislação infraconstitucional.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 28-11-1995, Primeira Turma, DJ de 19-12-1996.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 168.110, Rel. Min. Moreira Alves, julgamento em 4-4-2000, Primeira Turma, DJ de 19-5-2000.

Uma breve passada de olhos sobre o art. 55 da Lei nº 8.212/91 e suas alterações, demonstra que o legislador tem procurado forçar o entendimento de que o §7º do art. 195 da CF/88, alberga uma simples isenção.

4. Imunidade e a ADIN 1802/MC: entre lei complementar e lei ordinária

Mas, justamente porque estamos a lidar com valores, a interpretação das imunidades não tem sido uma tarefa fácil. Revela-se, aqui, uma forte e dramática tensão entre tributo e liberdade, pois, como consignou, de forma primorosa, Ricardo Lobo Torres, “o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.²¹

Bem por isto, na análise das normas do art. 150, VI, “c” e do §7º do art. 195 da CF/88, é necessário termos um cuidado especial para que o Poder Público, a pretexto de estipular os requisitos legais, não venha a comprometer as próprias imunidades.

Assim, mais do que saber se há ou não uma “reserva de lei complementar”, devemos estar atentos para o fato de que não se pode estabelecer requisitos aleatoriamente, em desacordo com os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade.

Aliás, tais princípios devem ser vistos como mais um instrumento para limitar o Poder Público e não como um mecanismo para facilitar as investidas deste contra a sociedade. O que se verifica atualmente é que as novas e complexas formas de atuação do Poder Público (ou de quem lhe faz as vezes) não conseguem ser limitadas e controladas apenas através das tradicionais

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, 3. v. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 05.

cláusulas de proteção ao cidadão. Daí que a sociedade deve socorrer-se da proporcionalidade e da razoabilidade.

Neste sentido, servimo-nos das lições de Helenilson Cunha Pontes, para quem:

a proporcionalidade apresenta duas dimensões, *complementares entre si*. Uma dimensão de princípio geral de vedação do arbítrio estatal, e outra de concretização prática dos diferentes direitos, interesses e garantias constitucionais.

Como cláusula geral anti-arbítrio, o princípio da proporcionalidade exerce, em relação ao Estado, uma *função negativa ou de proteção*. Tomado nesta dimensão, o princípio da proporcionalidade constitui verdadeira norma de bloqueio, isto é, comando jurídico no qual se sobressai a função de proteção do indivíduo contra medidas estatais arbitrárias.

Na segunda dimensão, a proporcionalidade consubstancia um instrumento de concretização ótima das pretensões constitucionais que aparentemente possam apresentar-se contraditórias. Assim concebido, o princípio da proporcionalidade desempenha notável *função positiva* de afirmação da normatividade dos comandos constitucionais.²²

Afinal, se (i) a imunidade é uma garantia individual de não tributação, caracterizando-se, assim, (ii) como cláusula pétrea e (iii) que não pode ser ceifada sequer por Emenda Constitucional, então resta claro que o legislador infraconstitucional não pode promover uma regulamentação que, ao final, leve à sua restrição. É fato que existem cidadãos que procuram utilizar direitos e garantias constitucionais – como a imunidade – de forma abusiva. Frequentes, neste sentido, são as notícias de há que instituições “de fachada”, que servem apenas para encobrir atividades ilícitas de determinadas pessoas. Todavia, não se pode fazer tábua rasa da Constituição no intuito de evitar que ocorram tais situações.

²² PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 57.

De qualquer forma, a discussão em torno da caracterização da espécie legislativa necessária para a regulamentação do §7º do art. 195 da CF/88, revela uma saudável preocupação da doutrina e da jurisprudência com a segurança jurídica dos contribuintes. Exigir que os requisitos da imunidade sejam estipulados por lei complementar significa defender uma maior estabilidade das relações entre Fisco e contribuinte, na medida em que o art. 69 da CF/88 exige um quorum qualificado para a aprovação de tal instrumento normativo.

Para se ter uma noção da importância doutrinária deste problema, no volume 4 da nova série Pesquisas Tributárias, Ives Gandra da Silva Martins coordenou discussões em torno das imunidades tributárias. Uma das questões era justamente a de saber que tipo de lei deveria ser utilizada para reger os requisitos do art. 150, VI, “c” da CF/88 e, por conseguinte, do §7º supra. Dos mais de 40 autores, apenas 2 – Carlos Valder do Nascimento e Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho – defenderam a possibilidade de utilização de lei ordinária.

Carlos Valder do Nascimento é taxativo ao afirmar que não há reserva de lei complementar:

porquanto não há previsibilidade no plano normativo. De fato, quando a Constituição Federal cria tais hipóteses, o faz de maneira explícita, elencando, pormenorizadamente, as matérias que devem ser objeto de lei complementar. No caso vertente, deferiu à lei, sem adjetivação, a fixação dos requisitos a serem satisfeitos pelo contribuinte. (...) Diante dessa argumentação, há de se concluir que os requisitos à imunidade podem ser legitimados por lei ordinária.²³

Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, por sua vez, defende que:

se a lei complementar fosse competente para disciplinar todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, não haveria necessidade de que os preceitos

²³ NASCIMENTO, Carlos Valder do. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, op. cit., p. 736

dos arts. 150, VI, c, 153, §2º, II e 195, §7º, todos da Lei Suprema de 1988, mandassem observar, também, a lei complementar.²⁴

De nossa parte, não temos dúvida, porém, de que estamos diante de matéria de competência de lei complementar, em razão de uma leitura sistemática do texto constitucional. Como aponta Edison Carlos Fernandes:

Por um simples exercício de silogismo chegamos à conclusão de que a lei referida no art. 150, VI, c, é lei complementar: *Lei complementar deve regular as limitações ao poder de tributar. A imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Logo, lei complementar deve regular a imunidade.*²⁵

Mais do que isto, em um Estado Democrático de Direito, não podemos conceber um atuar, uma interpretação do Poder Público que possibilite um enfraquecimento das cláusulas constitucionais. Portanto, se há duas ou mais interpretações possíveis, o princípio da moralidade reclama do Poder Público a escolha daquela que mais prestigie um direito fundamental. Afinal, por que não se utilizar de uma lei complementar? De outro lado, por que a tentativa de defender a competência de lei ordinária se isto contribui para provocar uma maior insegurança para os cidadãos? Não encontramos uma resposta legítima a tais indagações, porquanto um Estado Democrático de Direito é um Estado que deve dar o exemplo de como deve ser respeitada a força normativa da Constituição.

Mas, a definição de que somente lei complementar pode regular o §7º do art. 195 e o art. 150, VI, “c” da CF/88, não soluciona toda a questão. Bem percebeu a doutrina que há espaço para a utilização de lei ordinária quando se está diante da regulamentação da forma como deve ser constituída determinada

²⁴ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, op. cit., p. 348.

²⁵ FERNANDES, Edison Carlos. Imunidade tributária. In: Idem, ibidem, p. 564.

pessoa jurídica. É o que ocorre, por exemplo, com o atual Código Civil, quando estipula a forma de constituição das associações (art. 53 e ss.).

Não estamos aqui, porém, a sustentar raciocínio similar ao dos ilustres juristas Eduardo Bottallo e Ricardo Lobo Torres. Ao que nos parece, tais doutrinadores entendem que é possível a utilização de lei ordinária para regular como devem estar estruturadas e constituídas as instituições que queiram se servir da imunidade.

Eduardo Bottallo sustenta a necessidade de

distinguir entre normas que estabelecem condições para fruição da imunidade e normas que dizem respeito à postura, ao próprio ‘comportamento’ das entidades beneficiárias da imunidade. Sem nenhuma preocupação de rigor científico, mas no exclusivo intuito de facilitar e tornar mais clara a exposição, iremos nos referir às primeiras como ‘normas estruturais operacionais de imunidade’ e às outras como ‘normas operacionais de imunidade’. (...) Por óbvio, estas normas não podem figurar no mesmo patamar e nem produzir os efeitos equivalentes aos que emergem de lei complementar editada com amparo no art. 146, II, da CF, como é o caso do retro-transcrito art. 14 do CTN. Todavia, elas têm espaço próprio de atuação, dentro de seus respectivos âmbitos de validade, que é exatamente o de combater práticas ilícitas às quais o manto da imunidade, indevidamente, estaria sendo usado para propiciar abrigo.²⁶

Ricardo Lobo Torres entende que

os requisitos de legitimação ao exercício do direito estão subordinados à lei complementar. Mas as condições para a existência da pessoa imune e para a sua legalização podem ser estabelecidas por lei ordinária. A própria CF traça a distinção: no art. 146, II, diz que cabe à lei complementar ‘regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’; no art. 150, VI, c, remete a regulamentação das características subjetivas aos requisitos da ‘lei’, sem adjetiva-la.²⁷

²⁶ 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**, 2. v. São Paulo: Dialética, 1998, p. 58.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Imunidades tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, op. cit., p. 204.

Tal linha de raciocínio não foi bem aplicada pelo Supremo Tribunal Federal. Com o advento da Constituição de 1988, nossa Corte Suprema foi provocada a se manifestar sobre a necessidade ou não de lei complementar para regular imunidades, quando da edição da Lei nº 9.532/97 e da Lei nº 9.732/98. Esta tratou dos requisitos previstos no §7º do art. 195 e aquela em relação aos requisitos do art. 150, VI, “c” da CF/88.

Quando o STF analisou a validade das alterações promovidas pelo art. 12 da Lei nº 9.532/97, resgatou antiga jurisprudência sua, na qual, através da pena do Ministro Soares Muñoz, consignou a possibilidade de utilização de lei ordinária, não para traçar os limites da imunidade (que cabe à lei complementar), mas, sim, para dispor sobre a constituição e o funcionamento da imune.²⁸ Aliás, sob uma perspectiva geral, bem andou o Excelso Pretório ao decidir que existem dois tipos de regulamentação que podem ser levadas a efeito: de um lado, tem-se a disciplina da constituição e do funcionamento das instituições de educação e assistência social, que é competência de lei ordinária; de outro, a disciplina da imunidade tributária relativa a tais entidades, que deve ser feita por lei complementar.

Todavia, na ADIN 1802/MC, partindo desta distinção, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, no art. 12 supra, apenas a alínea “f” do seu §2º deveria ter sido regulada por lei complementar, pois as demais alíneas referem-se à forma de constituição e funcionamento das instituições imunes:

²⁸ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. 1ª Turma. Relator Min. Soares Muñoz, Recurso Extraordinário nº 93770/RJ, data de julgamento 17.03.1981, publicação no DJU I de 03.04.1981, p. 2857.

EMENTA: I. Ação direta de inconstitucionalidade: Confederação Nacional de Saúde: qualificação reconhecida, uma vez adaptados os seus estatutos ao molde legal das confederações sindicais; pertinência temática concorrente no caso, uma vez que a categoria econômica representada pela autora abrange entidades de fins não lucrativos, pois sua característica não é a ausência de atividade econômica, mas o fato de não destinarem os seus resultados positivos à distribuição de lucros. II. Imunidade tributária (CF, art. 150, VI, c, e 146, II): ‘instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei’: delimitação dos âmbitos da matéria reservada, no ponto, à intermediação da lei complementar e da lei ordinária: análise, a partir daí, dos preceitos impugnados (L. 9.532/97, arts. 12 a 14): cautelar parcialmente deferida. 1. Conforme precedente no STF (RE 93.770, Muñoz, RTJ 102/304) e na linha da melhor doutrina, o que a Constituição remete à lei ordinária, no tocante à imunidade tributária considerada, é a fixação de normas sobre a constituição e o funcionamento da entidade educacional ou assistencial imune; não, o que diga respeito aos lindes da imunidade, que, quando susceptíveis de disciplina infraconstitucional, ficou reservado à lei complementar. 2. À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada. 3. Reserva à decisão definitiva de controvérsias acerca do conceito da entidade de assistência social, para o fim da declaração da imunidade discutida - como as relativas à exigência ou não da gratuidade dos serviços prestados ou à compreensão ou não das instituições beneficentes de clientela restritas e das organizações de previdência privada: matérias que, embora não suscitadas pela requerente, dizem com a validade do art. 12, caput, da L. 9.532/97 e, por isso, devem ser consideradas na decisão definitiva, mas cuja delibação não é necessária à decisão cautelar da ação direta.²⁹

Na doutrina, porém, a tendência é de considerar inconstitucionais por completo o art. 12 da Lei nº 9.532/97, já que se trata de lei ordinária, como sustenta Hugo de Brito Machado.³⁰ Comungamos deste entendimento, por certo. Nossa orientação diverge daquela esposada pelo Supremo Tribunal Federal, mas não excluimos a possibilidade de utilização de lei ordinária para a estruturação,

²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno, Relator Min. Sepúlveda Pertence, ADI 1802 MC/DF, julgamento em 27/08/1998, publicação no DJU I de 13.02.2004, p. 10.

³⁰ Imunidade tributária das instituições de educação e de assistência social e a Lei 9.532/97. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). Imposto de renda, op. cit., p. 72. Veja-se, também, ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 225.

constituição e funcionamento das pessoas jurídicas. É que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na referida ADIN, aplicou de forma equivocada a supracitada distinção ao previsto no §2º do art. 12 da Lei n.º 9.532/97, quando decidiu que:

À luz desse critério distintivo, parece ficarem incólumes à eiva da inconstitucionalidade formal argüida os arts. 12 e §§ 2º (salvo a alínea f) e 3º, assim como o parág. único do art. 13; ao contrário, é densa a plausibilidade da alegação de invalidez dos arts. 12, § 2º, f; 13, caput, e 14 e, finalmente, se afigura chapada a inconstitucionalidade não só formal mas também material do § 1º do art. 12, da lei questionada.

De fato, quando o art. 150, VI, “c” da CF/88, estipula que as instituições de educação e de assistência social que queiram ser imunes devem obedecer a requisitos de lei, qualquer requisito que influencie no gozo desta imunidade, mesmo que diga com a estruturação da instituição, somente pode ser estipulado por lei complementar, a teor do disposto no art. 146, II, também da CF/88. É dizer, se o Poder Público quiser condicionar a fruição da imunidade em tela às instituições que tenham determinada estruturação ou constituição e funcionamento, deve se utilizar de lei complementar, porque isto significa regular a própria imunidade.

Neste sentido, Marco Aurélio Greco bem captou a questão, ao lecionar que “a fixação de condições para a fruição da imunidade, bem como a enumeração de requisitos para a qualificação das entidades de modo a serem consideradas beneficiadas pela limitação, implica regular suas hipóteses de incidência e as pessoas por ela alcançadas (alcance objetivo e subjetivo do pressuposto da imunidade), o que implica regular a própria limitação, o que é

privativo da lei complementar”.³¹ Assim, entendemos que pode haver espaço para a lei ordinária, desde que a mesma não seja utilizada para condicionar a fruição da imunidade, porque neste caso deveremos reclamar a presença de lei complementar.

Entretanto, o equívoco que constatamos na referida decisão do Supremo Tribunal Federal não repousa somente no entendimento do que seja matéria de lei ordinária e do que seja de lei complementar no contido no § 2º do art. 12 da Lei nº 9.532/97. Afinal, parece-nos claro que nenhum dos requisitos aí tratados diz com a constituição e o funcionamento das instituições de educação e de assistência social. Ora, não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, não pode remunerar seus dirigentes. Não há sentido em dizer que uma instituição de educação, para ser constituída, deve aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais.

Antes de tudo, constatamos que a decisão em tela é inequivocadamente *contra legem*, simplesmente porque o supracitado §2º é taxativo ao dispor que a matéria ali contida relaciona-se não com a constituição das instituições de educação ou de assistência social, mas com o gozo da imunidade. Isto é, a própria lei está reconhecendo que inseriu novos requisitos para a fruição da imunidade e não para a constituição e estruturação de uma pessoa jurídica: Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos: (...).

³¹ Imunidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord.). Imunidades tributárias, op. cit., p. 717.

Com isto, podemos concluir que o Supremo Tribunal Federal realizou distinção onde a própria lei não deixou margem para tanto, sendo necessária uma nova análise desta matéria, quando do julgamento definitivo da ADIN 1802/DF.

Mas, também, deixou claro que, em se tratando de requisitos de imunidade tributária, os mesmos só podem ser estipulados por lei complementar, por força do art. 146, II da CF/88, que é a interpretação mais autorizada.

5. A ADIN 2028, a ADIN 4480 e o problema da lei complementar

Em relação à imunidade constante do §7º do art. 195 da CF/88, houve uma discussão inicial para saber se a ela se aplicaria, também, o disposto no art. 14 do CTN.

Chegou-se a reconhecer, inclusive, um “estado de mora” na ausência de regulamentação dessa imunidade:

Mandado de injunção. - Legitimidade ativa da requerente para impetrar mandado de injunção por falta de regulamentação do disposto no par. 7. do artigo 195 da Constituição Federal. - Ocorrência, no caso, em face do disposto no artigo 59 do ADCT, de mora, por parte do Congresso, na regulamentação daquele preceito constitucional. Mandado de injunção conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido para declarar-se o estado de mora em que se encontra o Congresso Nacional, a fim de que, no prazo de seis meses, adote ele as providências legislativas que se impoem para o cumprimento da obrigação de legislar decorrente do artigo 195, par. 7., da Constituição, sob pena de, vencido esse prazo sem que essa obrigação se cumpra, passar o requerente a gozar da imunidade requerida.³²

Mas, a discussão tornou-se mais dramática com a alteração do art. 55 da Lei nº 8.212/91, promovida pela Lei nº 9.732/98.

Levou-se ao Supremo Tribunal Federal, através da ADIN 2028, o questionamento de que a Lei nº 9.732/98, por ser lei ordinária, não poderia

³² MI 232, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 02/08/1991, DJU I de 27/03/1992, p. 38.

regulamentar os requisitos da imunidade, constante do §7º do art. 195 da CF/88, por força do art. 146, II do mesmo diploma fundamental.

Todavia, de forma bastante clara, o Supremo Tribunal Federal, em que pese ter reconhecido a importância da tese, decidiu que, acolher tal argumento, levaria ao revigoração do art. 55 supra, que também foi criado por lei ordinária; sendo que este não havia sido questionado na ADIN.

Mas, as alterações promovidas pela Lei nº 9.732/98 foram rechaçadas pelo STF, por entender que as mesmas seriam materialmente inconstitucionais:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do artigo 55, III, da Lei 8.212/91 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos artigos 4º, 5º e 7º, todos da Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. - Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social - e que é admitido pela Constituição - é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna. - De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a "lei" para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar. - No caso, o artigo 195, § 7º, da Carta Magna, com relação a matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social para gozarem da imunidade aí prevista), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária. - É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei" sem qualificá-la como complementar - e o mesmo ocorre quanto ao artigo 150, VI, "c", da Carta Magna -, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no artigo 146, II ("Cabe à lei complementar: II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar"), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa. - A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensa provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do artigo 55 da Lei 8.212/91, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada,

subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência. - Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária - a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral -, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o artigo 55 da Lei 8.212/91 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito. - Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do artigo 195 só se refira a "lei", sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigorar-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada. - É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados - o que não poderia ser feito sequer por lei complementar - estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do "periculum in mora". Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta.³³

Este assunto volta a ser discutido, por ocasião da análise da validade do art. 19 da Lei nº 10260/01, na ADIN 2545. O Supremo Tribunal Federal decidiu que a norma em questão impôs uma obrigação que não se coaduna com o art. 195, §7º da CF/88:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 12, "CAPUT", INCISO IV E 19, "CAPUT", E PARÁGRAFOS 1º, 2º, 3º, 4º E 5º DA LEI Nº 10.260, DE 13/7/2001. INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR. FUNDO DE FINANCIAMENTO AO ESTUDANTE DE ENSINO SUPERIOR (FIES). EXIGÊNCIA, PELO ART. 19 DA MENCIONADA LEI, DE APLICAÇÃO DO EQUIVALENTE À CONTRIBUIÇÃO DE QUE TRATA O ART. 22 DA LEI Nº

³³ ADI 2028 MC, Relator: Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 11/11/1999, DJU I de 16/06/2000, p. 30.

8.212/91 NA CONCESSÃO DE BOLSAS DE ESTUDO. VIOLAÇÃO AO DISPOSTO NO ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. IMUNIDADE QUE SE ESTENDE ÀS ENTIDADES QUE PRESTAM ASSISTÊNCIA SOCIAL NO CAMPO DA SAÚDE E DA EDUCAÇÃO. ART. 12, CAPUT DA REFERIDA LEI. FIXAÇÃO DE CONDIÇÕES PARA RESGATE ANTECIPADO DE CERTIFICADOS JUNTO AO TESOURO NACIONAL. INEXISTÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 12, INCISO IV. RESGATE CONDICIONADO À AUSÊNCIA DE LITÍGIO JUDICIAL TENDO COMO OBJETO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS ARRECADADAS PELO INSS OU CONTRIBUIÇÕES RELATIVAS AO SALÁRIO-EDUCAÇÃO. APARENTE AFRONTA AO ART. 5º, XXXV. 1. O art. 19 da Lei nº 10.260/01, quando determina que o valor econômico correspondente à exoneração de contribuições seja obrigatoriamente destinado a determinada finalidade está, na verdade, substituindo por obrigação de fazer (conceder bolsas de estudo) a obrigação de dar (pagar a contribuição patronal) de que as entidades beneficentes educacionais estão expressamente dispensadas. 2. O art. 12, caput, da Lei nº 10.260/01, ao fixar condições para o resgate antecipado dos certificados, teve como objetivo excluir da possibilidade de acesso ao crédito imediato dos valores correspondentes a tais certificados aquelas entidades que apresentem débitos para com a previdência. Tal medida, antes de agressiva ao texto constitucional, corresponde a atitude de necessária prudência, tendente a evitar que devedores da previdência ganhem acesso antecipado a recursos do Tesouro Nacional. 3. O inciso IV do referido art. 12, quando condiciona o resgate antecipado a que as instituições de ensino superior "não figurem como litigantes ou litisconsortes em processos judiciais em que se discutam contribuições sociais arrecadadas pelo INSS ou contribuições relativas ao salário-educação.", aparentemente afronta a garantia constitucional inserida no art. 5º, XXXV. 4. Medida cautelar deferida.³⁴

Após esta decisão, o Supremo Tribunal Federal chegou a reconhecer Repercussão Geral em tal matéria,³⁵ especificamente para discutir se o próprio art. 55 da Lei nº 8.212/91 poderia ter regulado a imunidade do art. 195, §7º, CF/88.

Para tornar a situação ainda mais delicada, adveio a Lei nº 12101/2009, que continua a tratar a imunidade do §7º supra como se fosse isenção.³⁶

³⁴ ADI 2545 MC, Relatora: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 01/02/2002, DJ 07-02-2003 p. 21.

³⁵ “REPERCUSSÃO GERAL – ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL – IMUNIDADE – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS – ARTIGO 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Admissão pelo Colegiado Maior” (RE 566622 RG, Relator: Min. Marco Aurélio, julgado em 21/02/2008, DJe-074 de 24-04-2008).

Contra tal alteração, foi proposta a ADIN 4480, Rel. Min. Gilmar Mendes, na qual o Supremo Tribunal Federal terá oportunidade para pacificar a questão.

Percebe-se que o Supremo Tribunal Federal não tem se furtado a analisar os limites de conteúdo na regulamentação pela legislação infraconstitucional da imunidade do §7º do art. 195, CF/88.

Contudo, a questão de saber se tal dispositivo está a demandar a edição de lei complementar, por força do art. 146, II da CF/88, ainda carece de enfrentamento, talvez, por receio de que uma decisão em tal sentido possa provocar um vácuo legislativo, uma vez que voltaríamos ao *status quo* anterior à Lei nº 8.212/91.

³⁶ “Art. 29. A entidade beneficente certificada na forma do Capítulo II fará jus à isenção do pagamento das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, desde que atenda, cumulativamente, aos seguintes requisitos:

I - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores, remuneração, vantagens ou benefícios, direta ou indiretamente, por qualquer forma ou título, em razão das competências, funções ou atividades que lhes sejam atribuídas pelos respectivos atos constitutivos;

II - aplique suas rendas, seus recursos e eventual superávit integralmente no território nacional, na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais;

III - apresente certidão negativa ou certidão positiva com efeito de negativa de débitos relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e certificado de regularidade do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IV - mantenha escrituração contábil regular que registre as receitas e despesas, bem como a aplicação em gratuidade de forma segregada, em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade;

V - não distribua resultados, dividendos, bonificações, participações ou parcelas do seu patrimônio, sob qualquer forma ou pretexto;

VI - conserve em boa ordem, pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem e a aplicação de seus recursos e os relativos a atos ou operações realizados que impliquem modificação da situação patrimonial;

VII - cumpra as obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária;

VIII - apresente as demonstrações contábeis e financeiras devidamente auditadas por auditor independente legalmente habilitado nos Conselhos Regionais de Contabilidade quando a receita bruta anual auferida for superior ao limite fixado pela Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 30. A isenção de que trata esta Lei não se estende a entidade com personalidade jurídica própria constituída e mantida pela entidade à qual a isenção foi concedida”.

Neste caso, o Supremo Tribunal Federal poderia reconhecer a aplicabilidade do art. 14 do CTN, por se tratar de Lei Complementar. Paralelamente, poderia salvar alguns textos de lei, referentes à caracterização de entidade de assistência social, sob o argumento de que, tal como decidido na ADIN 1802, a constituição e o funcionamento das pessoas jurídicas podem ser regrados por lei ordinária.

A questão tormentosa, aqui, está na necessária correção do entendimento manifestado emanado da ADIN 1802, pelos problemas na distinção entre o que seja requisito de imunidade (lei complementar) e o que seja matéria de constituição e funcionamento de pessoas jurídicas (lei ordinária).

Em nosso entender, o Supremo Tribunal Federal deve considerar que todo e qualquer requisito que influencie – direta ou indiretamente - no gozo da imunidade somente pode ser regulado por lei complementar. É dizer, não pode considerar como requisito de constituição de entidade um requisito que é de imunidade, como se deu com a exigência de não remuneração de diretores (ADIN 1802).

Ora, se tal requisito é de constituição de entidades, então todas as entidades de assistência social ou de educação, ainda que não imunes, não podem remunerar seus dirigentes.

Agora, se as entidades de assistência social, que não queiram ser imunes, podem remunerar seus diretores, é porque o requisito em questão é de imunidade e, portanto, somente pode ser estabelecido por lei complementar.

Alternativamente, ainda que não seja a melhor solução, o Supremo Tribunal Federal pode declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 12.101/09,

atribuindo efeitos *ex nunc*, de tal sorte a registrar que, doravante tal assunto somente poderá ser regulador por lei complementar.

Em nosso entender, a norma do art. 195, § 7º da CF/88 abrange uma imunidade e que, por isto, seus requisitos somente podem ser estabelecidos por lei complementar, nos termos do art. 146, I da CF/88. Caso seja reconhecida a inconstitucionalidade formal das diversas leis ordinárias, inclusive da Lei nº 8.212/91, entendemos que seja considerado aplicável o art. 14 do CTN.