



A saga para fazer valer o direito à imunidade tributária

A sociedade não transfere integralmente para o governo a tarefa de fazer promoção humana. Existe um compartilhamento expresso nas Constituições Brasileiras, destacando-se das atividades puramente governamentais as tarefas de integração e promoção humana. Filantropia, saúde e educação também são efetuadas por instituições particulares e se não forem instituições sem fins lucrativos têm direito à imunidade quanto ao pagamento de impostos e de contribuições sociais. Tais instituições têm lugar de destaque no ordenamento jurídico brasileiro, por sua importância social, são as chamadas instituições do terceiro setor. Confira-se a prestação de serviços dos hospitais e escolas sem fins lucrativos e o número de pessoas atendidas.

A imunidade ao recolhimento de impostos está inserida no artigo 150, VI, "c," da Constituição Federal de 1988, que por sua vez é o primeiro artigo da Carta Magna que trata das "Limitações ao Poder de Tributar". E a imunidade ao recolhimento das contribuições sociais está regulada no artigo 195, parágrafo 7º da Constituição, e por uma imprecisão equivocadamente chamada de isenção. Essa expressão "isenção", referindo-se a tributos foi utilizada nas Constituições anteriores, e por tal razão, de início, foi confundida com a isenção infraconstitucional.

Obeneplácito constitucional da imunidade é atribuído a instituições sem fins lucrativos (as chamadas "*no profits*"). Seus resultados não são distribuídos, mas reinvestidos em seu trabalho altruísta e supletivo da função governamental. Há, portanto, uma motivação de caráter político para a manutenção desses chamados direitos à imunidade no Texto Constitucional. O professor Ives Gandra esclarece que a imunidade é um instrumento fundamental para a manutenção da democracia e da liberdade de expressão e da atuação dos particulares a suprirem deficiências do Estado em atividades essenciais. "(i).

Dessa forma, as imunidades são um reconhecimento constitucional da necessidade de manter certas garantias para que esse segmento social organizado, identificado e fiscalizado, possa desenvolver as atividades essenciais, em suprimento à ação estatal. E com esse reconhecimento, o legislador constitucional manteve a figura da vedação absoluta da imposição de tributos a essas entidades, desde que preencham determinados requisitos, especialmente não ter finalidade lucrativa.

A imunidade insere-se nas chamadas cláusulas pétreas da Constituição da República, são constituídas num plano superior, conforme o professor Hugo de Brito Machado (ii). E o professor Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece que o Poder Tributante pode suspender o benefício pelo período em que a entidade não cumprir os requisitos legais, e quando estes estiverem cumpridos a instituição volta a ter o direito à imunidade, de forma que o Poder Tributante não tem a faculdade legal de cassar a imunidade (iii).

O professor Ives Gandra assevera que aos Poderes Tributantes não é dado condicionar o exercício da imunidade a normas infra constitucionais. (iv) De acordo com o professor Bernardo Ribeiro de Moraes (v), a matéria é reservada para a Constituição e sua aplicação opera *ope legis*.

A imunidade tributária é concedida exclusivamente às instituições desinteressadas, consoante expressão cunhada pelo ministro Aliomar Baleeiro (vi) e reiterada pela professora Mizabel Derzi, que se referem à



imunidade como uma norma constitucional que estabelece incompetência para a constituição ou criação de tributos (viii). José Afonso da Silva refere-se à exclusão do poder de tributar, porque incorre o fato gerador. (viii)

Também o professor Geraldo Ataliba, em seu “Hipótese de Incidência Tributária” esclareceu estar a imunidade “fora da hipótese de incidência tributária”, diferentemente do caso da isenção típica, na qual o Poder Tributante dispensa o contribuinte de efetuar o pagamento do imposto. Na imunidade não há renúncia fiscal pelo Poder Tributante, porque não nasce a obrigação de recolher tributo. Entendemos que a aplicação dessa expressão deve ser reservada à matéria infraconstitucional, mas nunca com relação à imunidade, que deriva diretamente da Constituição.

O ministro Gilmar Mendes, do Supremo Tribunal Federal, referindo-se às cláusulas pétreas, como a cláusula garantidora da imunidade, disse que tais cláusulas são de garantia e traduzem um esforço do constituinte para assegurar a integridade da Constituição, obstando a que eventuais reformas provoquem sua destruição, seu enfraquecimento, ou impliquem profunda mudança de identidade, pois a Constituição contribui para a continuidade da ordem jurídica fundamental à medida que impede a efetivação do término do Estado de Direito Democrático sob a forma de legalidade, evitando-se que o constituinte derivado suspenda ou mesmo suprima a própria constituição. O ministro Celso de Melo chamou tais cláusulas de temas insuscetíveis de modificação pela via do constituinte derivado. Dessa forma, parece que o reconhecimento de tais direitos fundamentais deveria ter contornos de facilidade, uma vez que são direitos de aplicação imediata e, portanto, contém mandamento normativo suficiente a impedir os Poderes Tributantes de cobrar impostos dessas entidades.

E aqui vale lembrar que a hierarquia das leis dentre as quais a primeira é a Constituição Federal, seguida das Leis Complementares, nas quais se inclui o Código Tributário Nacional, com as imunidades de impostos reguladas nos artigos 9º e 14º, justamente no capítulo das Limitações da Competência Tributária. Com relação à imunidade ao recolhimento das contribuições sociais, entre as quais a quota patronal e as demais contribuições acessórias, além do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição, a Lei Complementar que regula a matéria é a Lei 8.212/91, artigo 55, em sua versão inicial.

Mas nem por isso as fontes arrecadoras e aqui incluímos União, Estados, Municípios e Distrito Federal, se conformam com a impossibilidade de tributar. Os senhores administradores de instituições imunes estão acostumados a enfrentar intermináveis discussões judiciais para exercer seu direito constitucional e não serem tributados, porque essas entidades sequer são contribuintes. Contam-se aos milhares os processos referentes à cobrança de impostos e contribuições sociais de instituições imunes, em todas as instâncias da Federação, Estados e Municípios, sob os mais diversos argumentos.



Todas as manifestações-judiciais e extrajudiciais a respeito de imunidade têm natureza declaratória. Consagram apenas o reconhecimento de uma situação existente, não estando a talante de qualquer Poder Tributante desconstituí-la, salvo em condições especiais e temporárias. Nosso escopo é trazer alguns julgados que comprovam que os Tribunais tem constantemente proferido decisões com o reconhecimento da imunidade dessas instituições, motivando, no mínimo, uma reflexão pelos Poderes Tributantes.

Para resumir a questão, o ministro Eros Grau esclareceu que as áreas de incidência e da imunidade são antípodas, no julgamento do “RE 578562 /BA – BAHIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. IPTU. ARTIGO 150, VI, "B", CB/88. CEMITÉRIO. EXTENSÃO DE ENTIDADE DE CUNHO RELIGIOSO. 1. Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil. Impossibilidade da incidência de IPTU em relação a eles. 2. A imunidade aos tributos de que gozam os templos de qualquer culto é projetada a partir da interpretação da totalidade que o texto da Constituição é, sobretudo do disposto nos artigos 5º, VI, 19, I e 150, VI, "b". 3. As áreas da incidência e da imunidade tributária são antípodas. Recurso extraordinário provido.”

Tratava-se de uma cobrança de IPTU de uma sociedade cemitério da Bahia de 1997, que recebeu julgamento definitivo em agosto de 2008, o que comprova a verdadeira saga pela qual passam as Instituições Imunes, para fazer valer seus direitos. Quanto à imunidade ao recolhimento de ICMS (ix), o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 210.251 – EDv/SP, fixou entendimento segundo o qual as entidades de assistência social são imunes em relação ao ICMS incidente sobre a comercialização de bens por elas produzidos, nos termos do artigo 150, VI, "c", da Constituição. Embargos de divergência conhecidos, mas improvidos. (RE 186175 ED-EDv, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 23/08/2006, DJ 17-11-2006).

Com relação ao IPTU diversos julgados comprovam a dificuldade de fazer valer a cláusula pétrea: “EMENTA: IPTU. Entidade de educação. Imunidade tributária. Incidência da Súmula 724 ("Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo artigo 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidades").” (RE 407633 AgR, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 14/03/2006, DJ 07-04-2006). “EMENTA: Imunidade tributária do patrimônio das instituições de educação sem fins lucrativos (CF, art. 150, VI, c): sua aplicabilidade de modo a preexcluir a incidência do IPTU sobre imóvel de propriedade da entidade imune, destinado a estacionamento gratuito de estudantes: precedentes.” (RE 308449, Relator Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 27/08/2002, DJ 20-09-2002).

Com relação a determinadas taxas que tem a mesma natureza de impostos, as Cortes também vedam sua cobrança: “EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. IMUNIDADE. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. C.F., art. 150, VI, c. IMÓVEL LOCADO. TAXA DE COLETA DE LIXO E DE LIMPEZA PÚBLICA. COBRANÇA. INCONSTITUCIONALIDADE. I. – Aplicabilidade da imunidade tributária – C.F., artigo 150, VI, c – mesmo tratando-se de imóvel locado a terceiros, de modo a excluir a incidência do IPTU sobre o imóvel de propriedade da entidade imune.



Precedentes. II. – Não é legítima a cobrança de taxa quando vinculada não apenas à coleta de lixo domiciliar, mas também à limpeza de logradouros públicos, em benefício da população em geral, sem possibilidade de individualização dos respectivos usuários. Precedentes. III. – Agravo não provido.” (AI 478549 AgR, Relator Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 16/03/2004, DJ 23-04-2004).

Como o artigo 150, VI, “c”, da Constituição Federal faz referência a bens utilizados nas finalidades essenciais, inúmeras vezes tentou-se condicionar a imunidade à utilização dos imóveis, ou de distinguir bens de patrimônio. As Cortes logo responderam com o esclarecimento do papel fundamental da imunidade. (x)

Estamos, com o professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que a imunidade não pode ser tida como um benefício ou um privilégio, mas uma obrigação a ser cumprida pelas instituições imunes, como forma de resguardar determinados valores sociais, e tais Instituições têm obrigação de lutar por sua aplicação, sem recusa ou renúncia, consoante tem decidido o Superior Tribunal de Justiça: “1. O artigo 150, VI, “c”, da CF deve ser interpretado em combinação com o artigo 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (artigo 34 parágrafo 5º). 2. A imunidade, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, deve ser interpretada de forma ampla, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (artigo 111). 3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações, e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (artigo 205 Constituição Federal). 4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais. 5. Entidade que, gozando da imunidade há mais de quarenta anos, não está obrigada a recadastrar-se, ano a ano, para fazer jus ao benefício constitucional. 6. Recurso ordinário improvido.” Recurso Ordinário 1243586 Rel. Min. Eliana Calmon. STJ.

O reconhecimento do direito à imunidade de IPTU é matéria recorrente em todos os tribunais brasileiros, o que tem forçado as instituições a darem bens em penhora e aguardar sua liberação em razão do reconhecimento de sua imunidade. O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo têm, em decisões reiteradas, reconhecido a imunidade, inclusive em sede de exceção de pré-executividade. Confira-se: “AGRV.N0657.199-5/1-00 – COMARCA SÃO PAULO – IMUNIDADE – IPTU – Exceção de pré-executividade – Arguição de que imóvel destinado às finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social são imunes, conforme o parágrafo 4o, do artigo 150 da Constituição Federal – Admissibilidade – Imunidade concedida por mandamento constitucional, independentemente de qualquer requerimento ao poder tributante – Artigo 150, inciso VI, alínea “c” – Desvio de finalidade não verificado – Decisão reformada – Recurso provido.” “AGRV.N0706.843-5/2-00- COMARCA SÃO PAULO – AÇÃO ORDINÁRIA – IPTU, exercícios de 2004 a 2007 – Antecipação de tutela deferida em 1o Grau – Suspensão da exigência do tributo e exclusão do nome do CADIN – Deferimento mantido, pois são verossímeis as provas de que a autora é entidade assistencial e filantrópica, fazendo jus à imunidade tratada no art. 150, VI, “c”, CF – MULTA DIÁRIA cominada à Fazenda Pública Municipal – Cabimento, pois não há impedimento legal – Valor (R\$ 1.000,00) e prazo da obrigação de fazer (5 dias) estabelecidos razoavelmente – RECURSO IMPROVIDO 2 Em 1o Grau, a autora pretendeu antecipação de tutela para que seja determinado o repasse da verba mensal de aproximadamente R\$ 98 886,21 que



custeia os programas sociais realizados pela autora, verba essa retida sob o fundamento de que a autora é devedora tributária inscrita no CADIN, em prol do deferimento da referida tutela alega a contribuinte que é entidade assistencial e filantrópica, motivo pelo qual está isenta do pagamento de tributo (art 150, VI, "c", CF), que o debito tributário já se encontra garantido pela penhora ocorrida nos autos de execução, que tal verba é devida em decorrência dos convênios por ela celebrado com a Secretaria Municipal de Assistência e Desenvolvimento Social.” “Agravado de instrumento 657.950-5/0-00 – Agravado de instrumento Execução fiscal Decisão que não conhece de objeção de pré-executividade. Imposto predial e territorial urbano. Alegação de imunidade Desnecessidade de extensa atividade probatória Possibilidade de apreciação da matéria desde logo Imóvel relacionado com as finalidades essenciais de instituição de assistência social Inteligência do artigo 150, VI, "c", e § 4o, da Magna Carta Inadmissibilidade da cobrança Extinção do processo. Recurso provido.

Com relação às Contribuições Sociais, o Supremo Tribunal Federal já sinalizou com a Repercussão Geral e a sociedade está no aguardo da definição final. Aqui a discussão será justamente sobre a harmonização do referido artigo 55 da Lei 8.212 com o ordenamento geral: “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).” Processo: 1999.61.05.006225-3 – UF: SP – Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA – Data do Julgamento: 23/06/2009 – Fonte: DJF3 CJ1 DATA:02/07/2009 PÁGINA: 148 – Ementa PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. QUOTA PATRONAL. ENTIDADE BENEFICENTE. DESCONSTITUIÇÃO DE NFLD. CERTIFICADO DE ENTIDADE FILANTRÓPICA. NATUREZA DECLARATÓRIA. EFEITOS EX TUNC. APELAÇÃO E REMESSA OFICIAL DESPROVIDAS.”

Também se discute largamente a existência de direito adquirido das instituições que já tinham o direito à imunidade antes da edição do Decreto-lei 1.577/77, e o Supremo Tribunal Federal tem coibido os excessos de restrições impostas pelos Entes Tributantes. (xi) Essa discussão tende a ser mais acirrada com a edição da Lei 12.101, de 27.11.2009, publicada no Diário Oficial da União de 30 de novembro de 2009, que contem a revogação do citado artigo 55 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e reeditou quase todos os entendimentos anteriores, de criar novas condicionantes para a imunidade e que, certamente, levará as instituições beneficentes novamente aos tribunais.

Em nosso entendimento é imperioso o reconhecimento urgente, pelos Entes Tributantes, da imunidade das instituições detentoras dos requisitos exigidos, sem esse aumento de exigências que não constam de lei ou a criação de condições de difícil atendimento, sob pena de desvirtuamento de função e a manutenção desse número absurdo de ações judiciais.

Referências

(i) “...a imunidade constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atual mal ou insuficientemente como na Educação e na Assistência Social etc.” [i]. (in *Imunidades Tributárias*, Ed. RT, pág. 32).

(ii) Hugo de Brito Machado, na mesma obra, pág. 87, ensina: “Não se trata de isenção, como ao leigo pode parecer. A imunidade é mais do que a isenção. É uma limitação constitucional do próprio poder estatal de tributar. No caso, uma limitação ao poder de criar impostos. Enquanto a isenção, é uma exceção criada pela lei ordinária, e portanto, sujeita a restrições estabelecidas pela lei, e até à extinção,



pela lei ordinária, a imunidade está em plano normativo superior, está na Constituição, que não pode ser modificada pelas lei ordinária.

...Dizer que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto a final pesa sobre o patrimônio ou sobre sua expressão dinâmica, a renda.” (in Imunidades Tributárias, Ed. RT, pág. 87).

(iii) “O que a lei complementar assegura ao ente tributante, faltando o cumprimento dos requisitos do art. 14, I, II, III e art. 9º, par. 1º, é o poder de suspender o benefício (não o reconhecendo). Tal só poderá ser feito, no entanto, por meio do processo regular, assegurando-se ao imune ampla defesa. E, frise-se desde que o imune passe a cumprir os requisitos- supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido- reingressa no direito subjetivo à imunidade. À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade.” (a referencia é ao Código Tributário Nacional- que é lei complementar- nota nossa). (in Imunidades Tributárias, Ed. RT, pág. 231).

(iv) Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente, por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las... O próprio Prof. Ives Gandra manifestou-se no sentido de que o conteúdo da MP 213 certamente levará o Supremo Tribunal Federal a se pronunciar, em definitivo, sobre tratar-se a imunidade de “uma vedação absoluta ao poder de tributar”, o que impede que todos os órgãos da Federação venham a editar normas ou criar regulamentos que dificultem aos jurisdicionados a fruição do benefício constitucional; ou se a imunidade se consubstanciaria numa renúncia fiscal, e nesse compasso, permitiria aos 5.500 municípios, aos Estados Federados e à própria União, que estabelecessem normas qualificadoras da Constituição, retirando, assim, dos não-contribuintes a fruição do benefício constitucional, porque estariam afastando as disposições contidas nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, qualificando suas exigências com outras que refletiriam suas necessidades arrecadatórias momentâneas. ...A duas, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para onerar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Haveria antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, "c", prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar. Sabido que o direito não tolera disposições antitéticas, sob pena de ilogismo deôntico, cabe ao intérprete harmonizar o conflito (se real) pela supressão de uma das disposições e se aparente, pela interpretação dos dispositivos à luz do Conjunto Normativo. In casu, o conflito é meramente aparente ou, noutro giro, não existe. Há tão-somente uma insuficiência literal no texto ao art. 150, VI. O constituinte deveria ter acrescentado ao substantivo "lei" o adjetivo "complementar", para maior claridade. A omissão, todavia, não é de forma alguma comprometedora, em face do axioma hermenêutico de que, salvo exceção expressa, o "menos" se integra no "mais". Vale dizer, toda regulação de limitação ao poder de tributar deve ser feita por lei complementar, como na espécie.” (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 351).”

(v) 1º – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA É MATÉRIA SOB RESERVA DA CONSTITUIÇÃO. Somente através da Lei Ápice é que se pode definir os fatos, as pessoas ou os bens, que não podem ser onerados com impostos....

(vi) "instituições desinteressadas por sua própria natureza, nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" (Min. Aliomar Baleeiro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 184).

(vii) A Professora Mizabel Derzi, ao atualizar o famoso Compêndio de Direito Tributário, de Aliomar Baleeiro, esclarece: ~~“O que é imunidade? É a norma que estabelece a incompetência. ora, estabelecer~~

incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. conjunto só inteligível se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder... Os princípios e imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinadas, enquanto as imunidades: 1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhe negativamente a competência; 3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata; 4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada.” (idem – pág. 116).

(viii) "As imunidades fiscais, instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicas, sociais ou políticas), excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, incorre fato gerador da obrigação tributária." José Afonso da Silva, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", RT, 6ª ed. pág. 599)

(ix) Voto proferido pelo E. Min. Carlos Veloso, nos autos do Recurso Extraordinário nº 203755, acerca de ICMS, é esclarecedor sobre os critérios para se aferir a condição de imunidade, quanto aos bens adquiridos pela entidade educacional ou de assistência social. Extrai-se: "...É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação às inteiras. ...O acórdão invoca BALEEIRO, citado no RE 87.913, a lecionar que a imunidade "deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza." Acrescentou o Relator, Ministro Moreira Alves, em seguida, que "não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade." (RTJ 92/324).

(x) "Imunidade Tributária. Art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal. Instituição de assistência social. Exigência de Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóvel de propriedade da entidade. A norma inserta no art. 150, inciso VI, alínea c, da CF, prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais. Tratando-se de imunidade que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Recurso não conhecido." (Ac un da 1ª T do STF – RE 286.692-0/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – j 12.12.00 – DJU-e 1 16.03.01, p 102 – ementa oficial). Ruy de Barros Monteiro, em seu "Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da jurisprudência do STF", Revista de Informação Legislativa nºs 93/139 e 94/199 – demonstrou que o Supremo Tribunal Federal, em numerosos julgamentos rejeitou a tese fiscalista (RIL 93/15 e ss). É que não cabe distinguir, para os efeitos da imunidade tributária, entre bens e patrimônio (RE 88.671-RJ, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 90/263). Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras."

(xi) 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” (RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello).

“...a imunidade constitui o instrumento que o constituinte considerou fundamental para, de um lado, manter a democracia, a liberdade de expressão e a ação dos cidadãos a colaborarem com o Estado, nas suas atividades essenciais, em que, muitas vezes, o próprio Estado atual mal ou insuficientemente como na Educação e na Assistência Social etc.” [1]. (in *Imunidades Tributárias*, Ed. RT, pág. 32). [1] Hugo de Brito Machado, na mesma obra, pág. 87, ensina:

“Não se trata de isenção, como ao leigo pode parecer. A imunidade é mais do que a isenção. É uma limitação constitucional do próprio poder estatal de tributar. No caso, uma limitação ao poder de criar impostos. Enquanto a isenção, é uma exceção criada pela lei ordinária, e portanto, sujeita a restrições estabelecidas pela lei, e até à extinção, pela lei ordinária, a imunidade está em plano normativo superior, está na Constituição, que não pode ser modificada pelas lei ordinária. ...Dizer que a imunidade em questão veda apenas a criação de imposto cujo fato gerador seja o patrimônio, ou a renda ou a prestação de serviços, interpretando literalmente a norma imunizante, é negar a supremacia constitucional. Todo imposto a final pesa sobre o patrimônio ou sobre sua expressão dinâmica, a renda.” (in *Imunidades Tributárias*, Ed. RT, pág. 87). [1] “O que a lei complementar assegura ao ente tributante, faltando o cumprimento dos requisitos do art. 14, I, II, III e art. 9º, par. 1º, é o poder de suspender o benefício (não o reconhecendo). Tal só poderá ser feito, no entanto, por meio do processo regular, assegurando-se ao imune ampla defesa. E, frise-se desde que o imune passe a cumprir os requisitos- supondo-se que não os tenha efetivamente cumprido- reingressa no direito subjetivo à imunidade. À autoridade administrativa é vedado cassar a imunidade.” (a referencia é ao Código Tributário Nacional- que é lei complementar- nota nossa). (in *Imunidades Tributárias*, Ed. RT, pág. 231).

[1] Sim, porque na medida em que por lei ordinária pudessem variar as condições para a fruição da imunidade, poderiam até mesmo frustrá-la. Assistiríamos ao absurdo de ver um valor posto numa constituição rígida, para garantir certas categorias de pessoas contra a tributação, vir a ser manipulado, justamente, por aqueles a quem se proíbe o poder de tributá-las... O próprio Prof. Ives Gandra manifestou-se no sentido de que o conteúdo da MP 213 certamente levará o Supremo Tribunal Federal a se pronunciar, em definitivo, sobre tratar-se a imunidade de “uma vedação absoluta ao poder de tributar”, o que impede que todos os órgãos da Federação venham a editar normas ou criar regulamentos que dificultem aos jurisdicionados a fruição do benefício constitucional; ou se a imunidade se consubstanciaria numa renúncia fiscal, e nesse compasso, permitiria aos 5.500 municípios, aos Estados Federados e à própria União, que estabelecessem normas qualificadoras da Constituição, retirando, assim, dos não-contribuintes a fruição do benefício constitucional, porque estariam afastando as disposições contidas nos artigos 9º e 14 do Código Tributário Nacional, qualificando suas exigências com outras que refletiriam suas necessidades arrecadatórias momentâneas. ...A duas, porque seria admitir duas fórmulas constitucionais para onerar uma só matéria, a regulação das limitações ao poder de tributar. Haveria antinomia entre o art. 146, II, que prevê lei complementar para o trato da espécie, e o art. 150, VI, "c", prevendo apenas lei ordinária para a regulação de uma limitação específica ao poder de tributar. Sabido que o direito não tolera disposições antitéticas, sob pena de ilogismo deontico, cabe ao intérprete harmonizar o conflito (se real) pela supressão de uma das disposições e se aparente, pela interpretação dos dispositivos à luz do Conjunto Normativo. In casu, o conflito é meramente aparente ou, noutro giro, não existe. Há tão-somente uma insuficiência literal no texto ao art. 150, VI. O constituinte deveria ter acrescentado ao substantivo "lei" o adjetivo "complementar", para maior clareza. A omissão, todavia, não é de forma

alguma comprometedora, em face do axioma hermenêutico de que, salvo exceção expressa, o "menos" se integra no "mais". Vale dizer, toda regulação de limitação ao poder de tributar deve ser feita por lei complementar, como na espécie." (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, Ed. Forense, 1990, p. 351)."

[1] 1º – A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA É MATÉRIA SOB RESERVA DA CONSTITUIÇÃO. Somente através da Lei Ápice é que se pode definir os fatos, as pessoas ou os bens, que não podem ser onerados com impostos....

[1] "instituições desinteressadas por sua própria natureza, nascidas do espírito de cooperação com os poderes públicos, em suas atividades específicas" (Min. Aliomar Baleeiro "Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 184).

[1] A Professora Mizabel Derzi, ao atualizar o famoso Compêndio de Direito Tributário, de Aliomar Balleiro, esclarece: "O que é imunidade? É a norma que estabelece a incompetência. ora, estabelecer incompetência é negar competência ou denegar poder de instituir tributos, conjunto de normas que só adquire sentido em contraste com outro conjunto que atribui ou concede poder tributário. conjunto só inteligível se logicamente se pressupõe um outro conjunto, por ele reduzido ou delimitado: o das normas atributivas de poder... Os princípios e imunidades geram os mesmos efeitos: limitam o poder de tributar. Mas os princípios são normas e diretrizes gerais, que não estabelecem a incompetência tributária sobre certos fatos ou situações determinadas, enquanto as imunidades: 1. são normas que somente atingem certos fatos e situações, amplamente determinadas (ou necessariamente determináveis) na Constituição; 2. reduzem, parcialmente, o âmbito de abrangência das normas atributivas de poder aos entes políticos da Federação, delimitando-lhe negativamente a competência; 3. e, sendo proibições de tributar expressas (ou fortes), têm eficácia ampla e imediata; 4. criam direitos ou permissões em favor das pessoas imunes, de forma juridicamente qualificada." (idem – pág. 116).

[1] "As imunidades fiscais, instituídas por razões de privilégio, ou de considerações de interesse geral (neutralidade religiosa, econômicas, sociais ou políticos), excluem a atuação do poder de tributar. Nas hipóteses imunes de tributação, incorre fato gerador da obrigação tributária." José Afonso da Silva, in "Curso de Direito Constitucional Positivo", RT, 6ª ed. pág. 599)

[1] Voto proferido pelo E. Min. Carlos Veloso, nos autos do Recurso Extraordinário nº 203755, acerca de ICMS, é esclarecedor sobre os critérios para se aferir a condição de imunidade, quanto aos bens adquiridos pela entidade educacional ou de assistência social. Extraí-se: "...É que tudo reside no perquirir se o bem adquirido, no comércio interno ou externo, é do patrimônio da entidade coberta pela imunidade. Se isto ocorrer, a imunidade tem aplicação às inteiras. ...O acórdão invoca BALEIRO, citado no RE 87.913, a lecionar que a imunidade "deve abranger os impostos que, por seus efeitos econômicos, segundo as circunstâncias, desfalcariam o patrimônio, diminuiriam a eficácia dos serviços ou a integral aplicação das rendas aos objetivos específicos daquelas entidades presumidamente desinteressadas, por sua própria natureza." Acrescentou o Relator, Ministro Moreira Alves, em seguida, que "não há, pois, que aplicar critérios de classificação de impostos adotados por leis inferiores à Constituição, para restringir a finalidade a que esta visa com a concessão da imunidade." (RTJ 92/324).

[1] "Imunidade Tributária. Art. 150, VI, 'c', da Constituição Federal. Instituição de assistência social. Exigência de Imposto Predial e Territorial Urbano sobre imóvel de propriedade da entidade. A norma insere no art. 150, inciso VI, alínea c, da CF, prevê a imunidade fiscal das instituições de assistência social, de modo a impedir a obrigação tributária, quando satisfeitos os requisitos legais. Tratando-se de imunidade que cobre patrimônio, rendas e serviços, não importa se os imóveis de propriedade da instituição de assistência social são de uso direto ou se são locados. Recurso não conhecido." (Ac un da 1ª T do STF – RE 286.692-0/SP – Rel. Min. Ilmar Galvão – j 12.12.00 – DJU-e 1 16.03.01, p 102 – ementa oficial). Ruy de Barros Monteiro, em seu "Apontamentos sobre imunidades tributárias à luz da



jurisprudência do STF” , Revista de Informação Legislativa nºs 93/139 e 94/199 – demonstrou que o Supremo Tribunal Federal, em numerosos julgamentos rejeitou a tese fiscalista (RIL 93/15 e ss). É que não cabe distinguir, para os efeitos da imunidade tributária, entre bens e patrimônio (RE 88.671-RJ, Relator Ministro Xavier de Albuquerque, RTJ 90/263). Ora, o patrimônio se constitui do conjunto dos bens. Destarte, se o bem tem como dono a entidade coberta pela imunidade, esse bem integra o patrimônio dessa entidade, motivo por que a imunidade tem aplicação, às inteiras.”.

[1] 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” (RMS 22.192, Rel. Min. Celso de Mello).

Date Created

01/12/2009