



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE DIREITO**  
**DEPARTAMENTO DE DIREITO PÚBLICO**

**UBIRAJARA SOUZA FONTENELE JÚNIOR**

**A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL REFERENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:  
CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS DE SEUS  
REQUISITOS.**

**FORTALEZA**

**2013**

**UBIRAJARA SOUZA FONTENELE JÚNIOR**

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL REFERENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:  
CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS DE SEUS  
REQUISITOS.

Monografia submetida à Coordenação da  
Faculdade de Direito, da Universidade Federal  
do Ceará, como requisito parcial para a  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Hugo de Brito Machado  
Segundo.

Fortaleza

2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Setorial da Faculdade de Direito

- 
- F683i Fontenele Júnior, Ubirajara Souza.  
A imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social referente às contribuições sociais: controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais de seus requisitos / Ubirajara Souza Fontenele Júnior. – 2013.  
61 f. : enc. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2013.  
Área de Concentração: Direito Tributário.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Imunidade tributária. 2. Associações, instituições etc. 3. Direito tributário - Brasil. 4. Contribuição social. I. Machado Segundo, Hugo de Brito (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em Direito. III. Título.

UBIRAJARA SOUZA FONTENELE JÚNIOR

A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS ENTIDADES BENEFICENTES DE  
ASSISTÊNCIA SOCIAL REFERENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:  
CONTROVÉRSIAS DOUTRINÁRIAS E JURISPRUDENCIAIS DE SEUS  
REQUISITOS.

Monografia submetida à Coordenação da Faculdade de Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Prof. Francisco de Araújo Macedo Filho  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Mestrando Tibério Carlos Soares Roberto Pinto  
Universidade Federal do Ceará - UFC

A Deus, pelo dom da vida.

A Nossa Senhora, minha advogada.

Aos meus pais, Ubirajara e Cândida,  
pelo caráter e formação.

À Elaine, pelas sempre sábias palavras,  
pelo carinho constante e amor eterno.

## **AGRADECIMENTOS**

Ao Prof. Hugo de Brito Machado Segundo, por ter aceito orientar esta singela monografia, que é abrilhantada pela supervisão do referido Mestre.

Aos Professores Carlos César Sousa Cintra e Francisco de Araújo Macedo Filho, por terem mostrado quão rico e fascinante é o Universo Tributário.

Aos amigos que cultivei na faculdade, em especial Alexandre Batista, Raphael Franco, Isaac Rodrigues Cunha, Diogo Portela e Jaime Alencar, que proporcionaram alegria e conforto nos momentos mais difíceis.

À Universidade Federal do Ceará, pelo investimento e oportunidade.

Ao Colégio da Imaculada Conceição, pela oportunidade de completar meus estudos, pela sólida formação moral e religiosa legada e pelos momentos inesquecíveis que passei no “Viveiro Adorado”.

Ao Sr. Ubiratan Fontenele (Tio Bira), pela incomensurável ajuda nos momentos de maior penúria, a quem devo grande parte desta realização.

“Procura considerar a advocacia de tal maneira que, no dia em que teu filho de peça conselho sobre seu futuro, consideres uma honra para ti aconselhá-lo que se torne um advogado”. Couture.

## **RESUMO**

Aborda a controvérsia existente sobre a imunidade prevista no Art. 195, §7º, da Constituição Federal de 1988, referentes às contribuições sociais das Entidades Beneficentes de Assistência Social. Aponta métodos e princípios hermenêuticos com os quais busca solucionar os problemas postos. Diferencia Poder de Tributar e Competência Tributária. Define Imunidade Tributária, Isenção Tributária e Não-Incidência Tributária. Analisa a importância e a razão de ser da existência da Imunidade Tributária das Entidades Beneficentes de Assistência Social.

**PALAVRAS-CHAVES:** Imunidade Tributária. Contribuições Sociais. Entidades Beneficentes de Assistência Social.

## **ABSTRACT**

Addresses the controversy about the immunity provided for in Article 195, § 7, of the Constitution of 1988, relating to the social contributions of Charitable Entities Welfare. Points methods and hermeneutical principles with which seeks to solve the problems posed. Differentiates Power Taxing Jurisdiction and Tax. Sets Immunity Tax, Tax Exemption and Non-Tax Incidence. Analyzes the importance and rationale for the existence of the Tax Immunity of Charitable Entities Welfare.

**KEYWORDS:** Tax Immunity. Social Contributions. Charitable Entities Welfare.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
<b>2 HERMENÊUTICA .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1 A Hermenêutica Jurídica Clássica .....</b>	<b>15</b>
<b>2.2 A Necessidade de uma Hermenêutica Constitucional.....</b>	<b>19</b>
2.2.1 Princípios Constitucionais de Interpretação em Espécie.....	22
<b>3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>26</b>
<b>3.1 As Dicotomias Estado x Contribuinte e Limitação ao Poder de Tributar x Competência Tributária.....</b>	<b>26</b>
<b>3.2 Imunidade Tributária enquanto exercício negativo da Competência Tributária.....</b>	<b>33</b>
3.3 Imunidade, isenção e não-incidência.....	35
<b>4. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 197, §5º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....</b>	<b>39</b>
<b>4.1 Imunidade ou Isenção ? .....</b>	<b>39</b>
4.1.1 A importância da imunidade tributária para as entidades beneficentes de assistência social.....	42
<b>4.2 Requisitos para o gozo da imunidade estabelecidos por lei ordinária ou lei complementar?.....</b>	<b>45</b>
4.2.1 O Método Gramatical e o Método Sistemático de Interpretação .....	46
4.2.2 Princípios Constitucionais de Interpretação e os Métodos Teleológico e Sociológico.....	51
4.2.3 E se fossem invertidos os papéis das leis ordinárias e complementar?.....	54
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>59</b>

## 1 INTRODUÇÃO.

Para custear a efetivação dos direitos fundamentais, o Estado lança mão de várias formas de arrecadação de capital, dentre elas a cobrança de tributos, e, dentro destes, de contribuições sociais.

Contribuições sociais, no entendimento da doutrina abalizada, quando fazemos menção às contribuições sociais:

referimo-nos a tributos, prestações pecuniárias compulsórias que não derivam de fatos ilícitos. Mais especificamente, referimo-nos a tributos que não têm por hipóteses de incidência fatos ligados ao Poder Público (no que se assemelham aos impostos e se diferenciam das taxas e contribuições de melhoria) e são cobrados para financiar despesas determinadas (aspecto em que se equiparam às taxas, às contribuições de melhoria e aos empréstimos compulsórios), sem que gerem, pela sua própria cobrança, uma obrigação estatal de restituir o valor pago. (PAULSEN e VELLOSO, 2013, p. 28)

Conquanto vivemos em uma república que prima pelo alcance de uma sociedade justa, livre e solidária, através da garantia de direitos fundamentais, temos que esta efetivação, embora seja um dever indiscutivelmente estatal, não nos autoriza concluir que seja uma atribuição exclusiva deste.

Ao revés, a participação de pessoas físicas e jurídicas nessa missão, além de evidenciar sentimentos de nobreza e solidariedade que, mostram que essas pessoas se importam em concretizar os valores constitucionalmente albergados, colaborando com o Estado.

Nesse sentido, as chamadas entidades do Terceiro Setor<sup>1</sup> são importantes aliados na busca da efetivação de relevantes interesses sociais. Muito embora sejam entidades privadas, sua constituição e a finalidade que lhes são atribuídas são públicas (MÂNICA, 2006).

Sabe-se, por outro lado, que certas pessoas são dispensadas do dever de pagar as exações, em razão de atribuições que possuem. É o caso das entidades

---

<sup>1</sup> “A expressão Terceiro Setor, traduzida do inglês, *Third Sector*, foi difundida a partir da década de setenta e tem sido utilizada pelas ciências sociais para referir-se às organizações formadas pela sociedade civil cujo objetivo não é a busca pelo lucro, mas a satisfação de um interesse social. Costuma-se utilizar a ilustração segundo a qual o Terceiro Setor situa-se abaixo do Primeiro e do Segundo setores – Estado e Mercado.” (MÂNICA, 2006, p. 17)

beneficentes de assistência social sem fins lucrativos, que são dispensadas de pagar as contribuições sociais, nos termos do artigo 197, §5º, da Constituição Federal de 1988.

A redação da referida norma, no entanto, tem causado controvérsias, no tocante a que tipo de lei deve estabelecer os critérios para o gozo da dispensa de pagar o tributo, posto que comporta interpretações em diversos sentidos.

Dessa forma, tanto a segurança jurídica do contribuinte quanto a arrecadação estatal estão em terreno pantanoso, sem firmeza suficiente para poderem planejar com precisão seus afazeres e suas finalidades, pelo fato de não saberem se devem cobrar ou recolher esses tributos.

De um lado, o contribuinte não sabe ao certo se deve proceder ao recolhimento dos tributos, correndo o risco de sofrer autuações, ser inscrito em dívida ativa, suportar a execução fiscal e constrição de bens; de outro, o Fisco pode incorrer em crassa inconstitucionalidade, gerando, ao revés de divisas, prejuízos, ao ter que movimentar a máquina judiciária para corrigir eventuais injustiças.

Tal fato, além de grande relevância jurídica, como vimos, tem notável repercussão econômica, uma vez que trata de disponibilidade de capital que poderia ser empregada nas finalidades essenciais das entidades beneficentes. Por outro lado, o Estado vê-se alijado de monta que incrementaria o Tesouro, de sorte a propiciar mais recursos para o custeio da Seguridade Social.

Vejamos o texto do artigo 195, §7º, da Constituição Federal de 1988:

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

São dois os embates que surgem desse mínimo excerto da Carta Magna.

O primeiro se dá em razão da palavra “isentas”. Sedimentou-se o entendimento de que, quando é a Constituição que dispensa do dever de pagar tributos, há a ocorrência de imunidade. Quando, por outro lado, é a lei que o faz, é isenção. Contudo, vê-se no dispositivo acima que o texto constitucional fala claramente em “isenção”. Essa previsão normativa, portanto, versa sobre imunidade ou isenção?

O segundo diz respeito às exigências estabelecidas em “lei” para o gozo da “isenção”. Diz a doutrina que, quando o texto constitucional faz menção à “lei” ele quer falar da lei ordinária, e que, querendo falar de lei complementar, o faz expressamente, referindo-se à expressão “lei complementar”.

A primeira questão, a bem da verdade, já possui entendimento consolidado, no sentido de que houve um crasso equívoco redacional do legislador constituinte. Entende a doutrina, pois, que embora a redação fale em isenção, a hipótese prevê uma imunidade.

Já a segunda questão não possui solução definitiva, sendo, inclusive, objeto de futura análise pelo Supremo Tribunal Federal – STF, que reconheceu a repercussão geral do tema no Recurso Extraordinário nº 566.662/RS.

Tais questões serão analisadas no derradeiro capítulo deste trabalho.

O segundo capítulo tem por finalidade lançar as bases teóricas sobre os princípios e métodos e hermenêuticos utilizados.

No terceiro capítulo serão estudados os institutos da Imunidade Tributária, da Isenção Tributária e da Não-Incidência Tributária, diferenciado-as entre si. Também será objeto de estudo desse capítulo um breve histórico que serve de apoio para a delimitação teórica do que seja o Poder de Tributar e a Competência Tributária.

## 2 HERMENÊUTICA.

O estudo em curso tem por finalidade, conforme vimos e realizaremos adiante, a interpretação do dispositivo constitucional que confere às entidades beneficentes de assistência social o gozo da imunidade tributária com relação às contribuições sociais.

A interpretação da norma (enquanto fato social valorado e normatizado) é objeto de estudo da Hermenêutica Jurídica que, nos dizeres de Carlos Maximiliano, tem por finalidade a sistematização dos processos aplicáveis com o intuito de delimitar o sentido e o alcance das expressões de Direito (MAXIMILIANO, 1993, p. 01)

O cientista do Direito tem como objeto de estudo e análise, basicamente, a palavra. Mais que a palavra enquanto unidade isolada, a união delas. E mais que o conjunto de palavras, o horizonte social, político, econômico e jurídico em que se inserem.

Com efeito, a descoberta do significado da norma (conjunto de palavras destinadas a expressar a valoração de determinado fato social) é tarefa a que o cientista do direito dedica, sem dúvida, longo tempo, pois nem sempre o sentido o alcance das expressões são facilmente aferíveis.

Isso porque, não raras vezes, o texto normativo lança mão da utilização de palavras e expressões de múltiplos significados, tornando, além de imprescindível, árdua a tarefa do hermeneuta.

Além disso, o lugar em que se dá a interpretação é o pensamento do hermeneuta. Toda a subjetividade do intérprete, de algum modo, aparece no momento da delimitação e do alcance do sentido das expressões que compõem a norma.

Não é por menos que o mestre Raimundo Bezerra Falcão chega a falar na inesgotabilidade de sentido das normas, nos seguintes termos:

O sentido é livre porque o palco de sua criação é o pensamento, que também o é por excelência. E é inesgotável por ser livre, digamo-lo sempre. Tão livre é o pensamento – e com ele o sentido – que Spinoza não hesitou em colocá-lo, juntamente com a extensão, como atributo da *substância*, esta que é o ser existente em si e por si, causa de si mesmo e, por isso, absoluto, identificável com a própria divindade (FALCÃO, 2000, p. 38).

Prossegue o mestre cearense afirmando que, muito embora a interpretação seja dotada de infinita liberdade, ainda sim é possível imprimir-lhe limites, posto que o homem possui liberdade, até mesmo, para se impor balizas:

O pensamento é, desse modo, livre, em essência. Se algum limite se lhe pode pôr, é a limitação pelo rumo, pela teleologia. Portanto, podemos asseverar: ao nosso ver, o pensamento só se limita pelo rumo, pela finalidade. Acontece que o rumo lhe pode ser imposto pelo homem. Logo, está dentro da liberdade, pois se trata de algo que espontaneamente o homem lhe imprime, e, dessa forma, continua tudo no reino da liberdade (FALCÃO, 2000, p.38)

Por tal razão, a escolha do sentido adequado à palavra que compõe a norma é tarefa que não se pode dar ao bel prazer do intérprete jurídico, sob pena de poder, inclusive, malferir a coerência interna da norma e a coerência externa com as demais existentes no ordenamento jurídico.

Como bem observado por Falcão, a finalidade é uma baliza que se deve ter para apontar qual ou quais são os sentidos que melhor surgem da interpretação do objeto hermenêutico.

Nesse sentido, não é demais lembrar do famoso exemplo dado por Recaséns Siches sobre a aplicação das finalidades a que se pretende buscar no esforço hermenêutico. Trata-se da história da estação ferroviária em que havia uma placa com os dizeres “é proibida a entrada de cães”. Em seguida, aparece um homem com um urso que insiste em entrar, alegando que a proibição serve apenas para cachorros, e não para quaisquer outros animais. Empós, aparece um cego mutilado de guerra conduzido por um cão-guia (BARREIRA, 2009).

A pergunta que se faz é: qual dos dois pode entrar na estação ferroviária? As respostas são várias, ante as inimagináveis possibilidades que surgem da criatividade do intérprete. Contudo, apenas utilizando-se de ferramentas finalísticas é que o intérprete alcançará uma solução que entenda adequada para o exemplo dado.

No entanto, uma pergunta de grande relevo e magnitude deve ser realizada, referente a qual finalidade deve o intérprete ter como referencial na interpretação da norma: o hermeneuta deve buscar a finalidade pretendida por quem *fez* a norma ou a finalidade de quem *interpreta* a norma?

Tércio Sampaio Ferraz Jr. apresenta bem a dicotomia entre a doutrina hermenêutica subjetivista (que busca a interpretação conforme a vontade do legislador) e a doutrina objetivista (que entende que a norma possui sentido próprio, podendo, portanto, ser modificável ao longo do tempo e, por que não, de acordo com a vontade do intérprete), chegando à conclusão de que uma não prevalece sobre a outra, servindo a explanação para deixá-las mais em evidência do que para por fim à celeuma (FERRAZ JR., 2003, p. 268):

A doutrina subjetivista insiste que, em sendo a ciência jurídica um saber dogmático (a noção de dogma enquanto um princípio arbitrário, derivado de vontade do emissor de norma lhe é fundamental), é, basicamente, uma compreensão do pensamento do legislador; portanto, interpretação *ex tunc* (*desde então*, isto é, desde o aparecimento da norma pela positivação da vontade legislativa), ressaltando-se, em consonância, o papel preponderante do aspecto genético e das técnicas que lhe são apropriadas (método histórico). Já para a doutrina objetivista, a norma goza de um sentido próprio, determinado por fatores objetivos (o dogma é um arbitrário *social*), independente até certo ponto do sentido que lhe tenha querido dar o legislador, donde a concepção da interpretação como uma compreensão *ex nunc* (desde agora, isto é, tendo em vista a situação e o montante atual de sua vigência), ressaltando-se o papel preponderante dos aspectos estruturais em que a norma ocorre e as técnicas apropriadas e sua captação (método sociológico) (FERRAZ JR., 2003, p.267)

Assim, sem dirimir sobre qual viés hermenêutico é o mais apropriado ante ao que se quer interpretar, Tércio acaba por delimitar, no entanto, quais os métodos clássicos de interpretação que desembocam nas doutrinas subjetivistas e objetivistas, os quais passamos a expor.

## **2.1 A Hermenêutica Jurídica Clássica.**

Os métodos clássicos de interpretação, definidos por Savigny, tem, na visão de Tércio Sampaio Ferraz Jr, uma finalidade de orientar o intérprete na tarefa de decidir os conflitos através de regras técnicas que o auxiliam na obtenção de um resultado (2003, p. 286), sendo tais problemas de ordem sintática, semântica e pragmática.

Nesse capítulo, trabalharemos mais detidamente com os métodos que serão utilizados em nossa investigação, buscando entender seus fundamentos para melhor utilizá-los no momento oportuno.

O método gramatical de interpretação tem por escopo realizar uma interpretação morfológica e sintática do texto normativo (MAGALHÃES FILHO, 2009, p. 35). Noutras palavras, a mera leitura do texto já seria capaz de revelar o sentido e o alcance da norma jurídica.

A operacionalidade do método gramatical foi posta em evidência pela chamada Escola de Exegese na França pós-revolucionária. Insta dizer que, após a Revolução Francesa, acreditavam os revolucionários (agora no poder do Estado francês) que o Direito Natural já estava positivado no Código de Napoleão, pelo que seria despicienda qualquer interpretação que não a literal, sob pena de desnaturar o sentido da norma.

O racionalismo e a crença positivista estavam tão arraigadas na cultura francesa naquele momento que se acreditava que a *volunté générale* estavam devidamente codificadas, pelo que a lei, naquele momento, era perfeita e acabada.

Tal concepção teórica decorria da forte inspiração iluminista que permeava o ar daquele tempo e lugar. No *ancien regime*, o déspota era a lei. Melhor dizendo, a sua vontade, falível e volátil, era a norma. E mais que isso, o monarca a interpretava livremente, alterando seu alcance e conteúdo quando fosse conveniente.

Montesquieu, ao defender a rígida separação dos poderes, propunha que o Legislativo condensasse a vontade normativa, não cabendo ao Judiciário ampliá-la ou diminuí-la, apenas cumpri-la.

Assim, a vontade da lei (teoria subjetivista) era evidente, não cabendo qualquer interpretação que não aquela que advinha do correr dos olhos sobre o texto. O professor Falcão nos ensina que na França pós-revolucionária:

Em torno da lei, então acolhida como a norma jurídica por excelência, erigem-se altares, onde nem sempre, é bem verdade, se entroniza a justiça ou se incesa a real liberdade. Até o sentido é, ali, sacrificado à sua letra. O alcance social da interpretação também cede espaço ao novo fetichismo legalista. As mentes inclinam-se por um liberalismo tão extremado que à prática da interpretação só resta a obediência que na lei se diz, em coro, que se inscreveu (FALCÃO, 2000, p. 156).

O método gramatical termina, em última análise, por resgatar antigo brocardo jurídico, que ensina que “na clareza cessa a interpretação<sup>2</sup>”, pois, ante a evidente redação normativa, não caberiam discussões sobre o sentido da norma. Trata-se do conhecido “brocardo da clareza”

À insuficiência, contudo, beira o método gramatical.

Segundo o professor Glauco Barreira (2009, p. 23), o brocardo da clareza pressupõe a existência de termo unívocos, isto é, dotados de um único sentido. Com efeito, a não ser numa linguagem estritamente científica, o que não é o caso da ciência do Direito, dificilmente se encontram termos unívocos.

Assim, o método gramatical, embora útil, é, muitas vezes, insuficiente para a delimitação do alcance e sentido da norma jurídica. Como bem menciona o professor Hugo de Brito Machado:

O elemento literal, embora indispensável, quando utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos. O significado das palavras em geral é impreciso, seja por vaguidade, nos casos em que não se tem como definir as fronteiras do conceito, seja por ambigüidade, nos casos em que o conceito se aplica a duas ou mais realidades distintas. Daí a necessidade que sempre tem o intérprete das normas jurídicas de se utilizar também outros métodos ou elementos de interpretação (MACHADO, 2010, p.112)

Outro método hermenêutico clássico é o sistemático. Esse método tem por característica a busca do sentido da norma através de sua análise interna e externa, que seja, a análise da norma frente às demais que estão dentro do mesmo diploma normativo (análise interna) e frente às demais normas que compõem o ordenamento jurídico (análise externa).

Nesse sentido, o professor Glauco Barreira chega a afirmar que “o legislador não cria o ordenamento jurídico, mas um conjunto de normas que são desconexas”, cabendo ao jurista o dever de sistematizá-las, dando-lhes um sentido coerente. Diz ainda que “A interpretação sistemática procura compatibilizar as partes entre si e as partes com o todo, é a interpretação do todo pelas partes e das partes pelo todo” (MAGALHÃES FILHO, 2009, p. 42).

---

<sup>2</sup> Em latim: *In claris cessat interpretatio*.

O método sistemático busca analisar, portanto, as normas em seu conjunto, evitando a análise de forma fragmentária, de forma a não perder de vista o *sentimento* que permeia o inteiro<sup>3</sup>, uma vez que tem como axioma apriorístico o fato de o sistema jurídico ser um complexo harmônico de normas. Isso porque o ordenamento jurídico pátrio é um emaranhado amorfo de normas, ao qual, se não lhe for atribuído um sentido único, oriundo de seu substrato de validade, segundo a teoria kelseniana, será um grande e contraditório engodo prescrições normativas.

Tem-se ainda o método sociológico, que tem por escopo adequar o sentido da norma às finalidades sociais almejadas pelo legislador (teoria subjetivista). Trata-se, noutras palavras, do método que permita ao hermeneuta buscar a melhor interpretação que se adéque à busca pelo “bem comum”.

Por fim, a interpretação teleológica ou finalística é a interpretação da norma a partir do fim (vantagem) social a que se destina (MAGALHÃES FILHO, 2009, p. 47).

Ao iniciar este segundo capítulo, nos debruçamos sobre a necessidade de se interpretar finalisticamente a norma jurídica, sob pena de deixar ao alvedrio da criatividade do pensamento a interpretação da prescrição legal.

Com efeito, o fundamento dos métodos teleológicos de interpretação é que sempre é possível atribuir um propósito às normas (FERRAZ JR., 2003, p. 292). É imperioso dizer que a interpretação teleológica é umbilicalmente ligada aos princípios jurídicos que existem no ordenamento, sendo ela, pois, o método que busca a efetivação e permeamento deles no caso concreto.

Com efeito, Miguel Reale afirma que os princípios jurídicos são balizas que regem a atividade legislativa e que norteiam a atividade do intérprete, nos seguintes termos:

Ao nosso ver, princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão de ordenamento jurídico, quer para a sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas. (REALE, 2006, p. 304)

---

<sup>3</sup> Gregório de Matos já dizia que “O todo sem a parte não é todo; a parte sem o todo não é parte; mas se a parte o faz todo, sendo parte, não se diga que é parte, sendo todo”.

Assim, podemos afirmar que o método teleológico é aquele que busca a efetivação dos princípios existentes no ordenamento jurídico voltados à realização de uma vantagem socialmente estabelecida.

## 2.2 A Necessidade de uma Hermenêutica Constitucional.

Paulo Bonavides afirma que os métodos clássicos de interpretação são insuficientes para ajudar a tarefa do hermenêuta em desvelar o sentido e alcance das atuais normas constitucionais<sup>4</sup>, pelo que, apenas uma hermenêutica puramente constitucional, seria capaz de captar seu real alcance e sentido.

Com o advento do Estado Social (através do surgimento de novas necessidades e anseios sociais) e o abandono do liberalismo clássico as constituições deixaram de ser meros veículos de normatização estatal (repartição de atribuições e competências, limitações de seus poderes e as garantias individuais), passando a ser, antes de tudo, verdadeiras *cartas políticas*.

No Estado Liberal, enquanto fruto das Revoluções Iluministas, que conseguiram positivar o que antes era encarado enquanto Direito Natural, as Constituições careciam de maiores esforços hermenêuticos, pois tudo o quanto era tido por superior na ideologia liberal já estava lá assente.

Com efeito, chega a afirmar Bonavides que:

A Constituição considerada assim lei ou tomada na sua acepção *jurídica* predisponha pois os juristas a interpretá-la como qualquer outra lei, sendo esse estado de ânimo bastante expressivo da profunda e ilimitada confiança depositada na obra racional dos constituintes e nos fundamentos sobre os quais repousava a sociedade. (...). De modo que toda sua tarefa de percepção do sentido da norma se movia no interior da própria norma, bem como de uma exegese que, ainda alargada às possibilidades derradeiras, resultantes do emprego conjugado dos elementos interpretativos clássicos, enunciados por Savigny, não excedia a esfera positiva da Constituição (2008, p. 464).

Afirma ainda que os constitucionalistas perfilhavam um método interpretativo que os colocavam à distância de quaisquer valores ideológicos,

---

<sup>4</sup> Em verdade, os métodos clássicos de interpretação propostos por Savigny são insuficientes, por vezes, para a interpretação também das normas constitucionais.

interpretando, digamos, de modo puro a norma constitucional. Ao professarem uma neutralidade, lançando mão apenas de recursos hermenêuticos e da lógica jurídica, estavam, em verdade, sendo defensores da ideologia liberal clássica.

Por tal razão Paulo Bonavides defende que:

Os métodos clássicos de interpretação exerceram um influxo inovador mínimo com respeito ao alargamento material da Constituição, por se prenderem de preferência aos quadros fechados da norma jurídica, sem um salto mais ousado para o sistema, cujos fins, na época do liberalismo, se compadeciam valorativamente, ou seja, ideologicamente, com esse conhecimento restrito da norma, vista por seu exclusivo teor jurídico (2008, p. 466).

Por sim, sustenta o autor que, com o colapso da sociedade liberal, “por obra da mudança social”, a constituição estava fadada a desintegrar-se, ruindo, assim, a estrutura técnico-jurídica sobre a qual se apoiavam os intérpretes clássicos (2008, p. 466).

De fato, o colapso jurídico liberal decorreu da não aceitação de que os fatos e valores sobre os quais se apoiavam os dogmas jurídicos, inclusive os hermenêuticos, ruíram. A Revolução Industrial, o nascente capitalismo financeiro, os movimentos beligerantes que surgiam na Europa (a partir) da segunda metade do século XIX, não mais conseguiam ser amparados pelos ideais liberais.

Com o total colapso da antiga ordem mundial, iniciado no fim do século XIX e terminado após a 2ª Guerra, o Estado (do bem estar) Social surge para ocupar um espaço até então lacunoso, exigindo um novo tipo de Constituição, bem como de novos paradigmas para interpretá-la.

Nesse sentido, as Constituições do século XX, notadamente a partir da Constituição da República de Weimar, ganharam um aporte principiológico jamais visto, a fim de fazer valer plenamente os direitos sociais conquistados.

Com efeito, o surgimento de um novo constitucionalismo fez surgir a necessidade de novos métodos hermenêuticos, uma vez que:

Com o reconhecimento da supremacia *normativa* da Constituição no Estado Moderno, os direitos fundamentais são considerados como limite não apenas da atividade administrativa, mas também, da legiferante. Não há, portanto, nenhuma dúvida mais sobre a juridicidade e aptidão de eficácia dos

princípios estabelecidos no Estatuto Básico da Sociedade, e esse reposicionamento dos direitos fundamentais tornou necessário o surgimento de uma nova hermenêutica, porquanto as normas que os definem, possuem estrutura diferente daquelas que têm as normas infraconstitucionais (MAGALHÃES FILHO, 2011, p. 31)

Isso porque, segundo Glauco Barreira, os “cânones tradicionais de hermenêutica foram concebidos pra a interpretação de normas com estrutura de regras e, principalmente, para as normas de Direito Privado”. E, com o advento das constituições contemporâneas, uma elevada ênfase social lhes tem sido dispensada, exigindo do jurista um novo arcabouço hermenêutico (2011, p. 34).

Portanto, a interpretação constitucional não pode se dar de maneira desvinculada do caráter político e ideológico que permeiam a constituição, não podendo o intérprete agir de modo alheio aos fatores sociais que deram origem ao texto constitucional. Com efeito:

O erro do jurista puro ao interpretar a norma constitucional é querer exatamente demembrá-la de seu manancial político e ideológico, das nascentes da vontade política fundamental, do sentido quase sempre dinâmico e renovador que de necessidade há de acompanhá-la (BONAVIDES, 2008, p. 461).

No entanto, a utilização da moderna hermenêutica constitucional, adverte Bonavides, não pode se dar de modo a dispensar a cautela crítica, sob pena de se cair em uma “valorização exclusiva e unilateralíssima do *social*”, de modo a sacrificar a “*juridicidade* das Constituições” (BONAVIDES, 2008, p. 486).

Mais que isso, o apego imoderado e irracional do viés político que permeiam as modernas constituições são capazes, não raras vezes, de exceder o limite do razoável e criar direitos “*contra legem*”, em decorrência do alargamento que se dá à norma constitucional.

Por tal razão é que Paulo Bonavides chama a atenção do estudioso da hermenêutica constitucional para manter o equilíbrio entre os pratos da balança constitucional, que sejam, o jurídico e o político, ambos indispensáveis à atividade interpretativa da constituição moderna (2008, p. 463).

Uma ponderação, no entanto, se faz necessária. Não é que fossem propriamente os métodos clássicos de interpretação os empecilhos à adequação da ordem normativa liberal aos novos fatos que surgiam.

Não se pode conferir-lhes a culpa daqueles que os manejavam. Os métodos, em verdade, eram muito mais técnicas, que serviam enquanto ferramentas que poderia ser utilizadas tanto para a manutenção da ordem jurídica do liberalismo clássico quanto para sua adaptação aos novos tempos. Tanto que alguns doutrinadores chegam a afirmar que os métodos da hermenêutica constitucional nada mais são que uma releitura dos métodos clássicos, como se observa na obra do professor Uadi Lammêgo Bulos e do professor Glauco Barreira.

### 2.1.1 Princípios Constitucionais de Interpretação em espécie.

Vimos acima a necessidade histórica de se buscar novos métodos de interpretação constitucional, mais adequados ao caráter principiológico das constituições do século XX, por uma questão de conveniência em relação aos fins desse trabalho, analisaremos os princípios que norteiam a atividade hermenêutica constitucional.

Assim procederemos em razão de considerarmos que, mais importante do que o método (caminho) a ser trilhado pelo intérprete, é a escolha dos parâmetros e balizas que norteiam a atividade exegética, sendo estas, pois, estabelecidas pela própria Constituição.

Por isso, caso o hermeneuta opte por diferentes métodos, desde que observe os princípios de interpretação constitucional, chegará às mesmas conclusões, pois, embora tivesse percorrido caminhos distintos, sempre rumou para o mesmo lugar.

Antes de nos debruçarmos sobre os princípios em espécie, convém discorrer sobre duas observações aos princípios constitucionais feitas por Inocêncio Mártires Coelho.

A primeira delas é a de que, com base na teoria constitucional de Ernst Böckenförde, esses princípios, *per si*, não possuem força normativa, “o que significa

dizer que eles não encerram interpretações de antemão obrigatórias, valendo apenas como simples tópicos ou pontos de vista interpretativos” (2009, p. 132).

A segunda diz respeito à função dogmática, esclarecendo o autor que, muito embora tais princípios se apresentem enquanto enunciados lógicos, parecendo, por isso, anteriores, são na verdade anteriores. Servem, pois, como “fórmulas persuasivas”, continua o autor, a fim de justificar “pré-decisões” já tomadas pelo intérprete.

Nesse sentido chega a dizer Inocêncio que:

Não por acaso já se proclamou que a diversidade de métodos e princípios interpretativos potencializa a liberdade do juiz, a ponto de lhe permitir antecipar as decisões – à luz da sua pré-compreensão sobre o que é correto e o justo em cada situação concreta – e só depois buscar os fundamentos de que precisa para dar sustentação discursiva a essas soluções, puramente *intuitivas*, num procedimento em que as conclusões escolhem as premissas, e os resultados selecionam os meios (COELHO, 2009, p. 133)

O que quer dizer o autor é que, na prática, a utilização irracional dos princípios hermenêuticos poderia levar o intérprete a tomar qualquer decisão, ainda que desvinculada de qualquer lógica jurídica. Poderia o juiz, simplesmente, escolher por esta ou aquela decisão, ainda que diametralmente opostas, utilizando-se dos princípios constitucionais.

No entanto, não é por isso que se deixará de utilizar os princípios. Ora, não é difícil perceber uma interpretação “forçada” de outra calcada em argumentos coerentes e racionais. Mais que desvelar um coerente esforço hermenêutico, deve o intérprete fazê-lo de tal forma que ele subsista à análise alheia, afinal, certamente o cientista não guarda a descoberta de sua investigação apenas para si.

São os princípios são: da unidade da constituição; da concordância prática; do efeito integrador; da força normativa da constituição e da máxima efetividade, os quais passamos a examinar.

O princípio da unidade da constituição preceitua que as normas constitucionais devem ser vistas não como normas isoladas, mas como normas que estão em conjunto num sistema dotado de princípios únicos, que seja, a Constituição. Noutras palavras, para se entender uma parte, não se pode perder de vista o todo, como bem alertava Gregório de Matos.

Insta dizer ainda que segundo esse princípio não há hierarquia entre as normas constitucionais, pelo que cabe ao hermeneuta, ante uma aparente antinomia entre elas, harmonizá-las, sob pena de gerar incoerência interna no texto constitucional<sup>5</sup>.

O princípio da concordância prática (ou da harmonização prática) dispõe que:

Quando houver colisão de direitos fundamentais num caso concreto, se fará a harmonização prática entre eles, através de uma ponderação axiológica, mediante a qual se fará uma hierarquização dos valores na situação fática, para encontrar-se a solução ótima (MAGALHÃES FILHO, 2011, p. 45)

Indo além, Konrad Hesse ensina que o intérprete deve, em verdade, deparando-se com situações em que concorram bens constitucionalmente protegidos, adotar a solução que os compatibilize, sem excluir nenhum deles (HESSE, 1998, p. 66).

No entanto, na prática, adverte Inocêncio Coelho, essa concordância terminará por excluir um dos “contendores”, ainda que em parte, “restando ao outro conformar-se com a decisão que lhe for adversa”, como no caso de lides que não admitem transação (2009, p. 136)

O princípio do efeito integrador da constituição tem por pressuposto de que o Texto Maior é o instrumento que aglutina as aspirações de diferentes segmentos sociais, pelo que, sob pena de malferir a própria noção de democracia, a melhor interpretação da norma constitucional é aquela que mais contribuir para a integração social.

O princípio da força normativa da constituição dispõe que, na solução dos problemas jurídico-constitucionais, o hermeneuta deve procurar dar preferência à interpretação que melhor ajuste historicamente o sentido das normas, conferindo-lhes a maior eficácia possível.

Por sua vez, o princípio da máxima efetividade orienta os aplicadores do direito a interpretar a norma jurídica de tal forma a otimizar-lhes a eficácia da norma

---

<sup>5</sup> “Em consequência, a Constituição só pode ser compreendida e interpretada corretamente se nós a entendermos como unidade, do que resulta, por outro lado, que em nenhuma hipótese devemos separar uma norma do conjunto em que ela se integra, até porque – relembre-se o *círculo hermenêutico* – o sentido da parte e o sentido são interdependentes.” (COELHO, 2009, p. 136)

jurídica, sem prejuízo de seu conteúdo. É evidente a sua ligação com o princípio da força normativa da constituição.

Assim como no princípio da concordância prática, pode ocorrer de o intérprete, ao maximizar um direito constitucionalmente assegurado em face de outro, terminar por extirpar um dos dois. Em face disso, “impõe-se harmonizar a *máxima efetividade* com essas e outras regras de interpretação, assim como impõe conciliar, quando em estado de conflito, quaisquer bens ou valores protegidos pela Constituição” (COELHO, 2009, p. 141).

### 3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

Delimitados os conceitos básicos com os quais trabalharemos e as ferramentas hermenêuticas que utilizaremos para o estudo da interpretação do §5º do Artigo 195 da Constituição Federal de 1988, é necessário que se faça uma incursão própria sobre o que viria a ser a imunidade tributária, diferenciando-a da isenção tributária e da não incidência.

Vital também delimitarmos o que seja a competência tributária, diferenciando-a do poder de tributar, uma vez que suas diferenças terminam por ter relevância não apenas teórica, mas prática, como veremos.

Trataremos ainda neste capítulo de uma breve discussão sobre a importância dos tributos, suas diferentes formas de ser percebido ao longo da história, buscando mostrar ainda a relevância financeira que ele desempenha.

#### 3.1 As Dicotomias Estado x Contribuinte. e Limitação ao Poder de Tributar x Competência Tributária.

Pergunta importante e que serve como detonador ao presente capítulo é a seguinte: para que serve o tributo<sup>6</sup>?

Desde as antigas Monarquias Teocráticas de Regadio<sup>7</sup> da Mesopotâmia, os súditos<sup>8</sup> desempenham um papel importante na consecução das grandes obras das primeiras organizações de estrutura que se assemelham ao que entendemos hoje como Estado Moderno: “financiar” e trabalhar nelas.

A palavra financiar foi propositalmente colocada entre aspas, uma vez que, como sabemos, o tributo, além de compulsório, não guardava qualquer pudor em sua

---

<sup>6</sup> Tributar (de *tributere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele que paga o tributo ou que “contribui”. (AMARO, 2011, p.38).

<sup>7</sup> Sobre o tema leia-se “História da Civilização Ocidental: do homem das cavernas até a bomba atômica”, de Edward MacNall Burns.

<sup>8</sup> A escolha dessa palavra já começa a desvelar de onde surge o custeio estatal.

cobrança; caso não fosse pago, o súdito poderia ser feito escravo, obrigado a prestar serviços nas tropas militares ou até mesmo morto. Era a responsabilidade pessoal pelas dívidas (inclusive tributárias) do indivíduo.

Pois bem. Naquela região da Mesopotâmia, a construção e manutenção de grandes obras hidráulicas visando a expansão da produção agrícola, fundamental à sobrevivência das cidades-estados e, posteriormente, dos impérios ali formados, além de riquezas, necessitava de braços para a sua execução, de tal sorte que qualquer um da plebe poderia ser chamado a fazer parte da frente de serviços.

No modo de produção romano, por sua vez, as guerras expansionistas representavam o fim último do império, visto que eram através delas que novos escravos eram conseguidos, além da obtenção de espólio e eliminação do excedente populacional.

Ocorre que, para manter tal lógica belicista, era necessário recrutar, treinar e pagar<sup>9</sup> soldados, formando, assim, um exército forte e capaz o bastante não apenas de conquistar novos territórios, mas também de manter os já conquistados, que, não raras vezes, eram originariamente ocupados por povos igualmente beligerantes.

Quando da formação das monarquias nacionais, embriões dos próprios Estados Absolutistas, a tributação também era igualmente vital para a manutenção e expansão do *modus faciendi* empreendido pelo aparato estatal. A unificação dos reinos através de guerras nacionais, o financiamento da expansão Ultra Marítima, o custeio de enormes e pomposas cortes<sup>10</sup>, tudo isso necessitava de um grande aporte financeiro que, novamente, era sustentado pelo “contribuinte”.

Aliadas às pesadíssimas exações, estava o total descompromisso das Monarquias Absolutistas para com os seus súditos. A ascensão social e econômica - principalmente esta - da burguesia, deu início ao movimento filosófico do iluminismo, que era o movimento intelectual que dava lastro às aspirações políticas burguesas.

---

<sup>9</sup> Vale a menção ao fato de que o pagamento dos soldados romanos era feito com sal, que era um produto extremamente raro e caro à época, derivando daí a palavra *salário*.

<sup>10</sup> Cujo exemplo mais emblemático é o monarca Luís XIV.

O tributo, portanto, sempre serviu como fonte de renda para o custeio do aparato estatal, seja ele exprimido em dinheiro ou bens, independente da finalidade a que se destinasse, pelo que:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. (AMARO, 2011, p.38)

Ora, no *ancién regimén*, bem como em todos os momentos a eles pretéritos, os pesados tributos em nada serviam àqueles que os recolhiam: o camponês, que tivesse que entregar seus bens, seus animais, jamais tinha algum retorno de sua contribuição; o comerciante, que suportava sozinho o ônus de seus empreendimentos, também pouco contava com o poder estatal, assim acontecendo o mesmo com o baixo clero e demais setores marginalizados

O Estado, pois, deixava-os ao relento.

E é justamente por tal razão que as Revoluções Iluministas<sup>11</sup> foram cruciais para superação da concepção de Estado Absolutista e, por conseguinte, da antiga idéia de tributo, que, de simples manifestação da vontade soberana, o *jus tributandi*, passou a ser encarado enquanto limitada relação jurídica, em que era protegido o contribuinte dos abusos perpetrados pelo elo forte da relação.

Para se ter uma idéia da geral do quadro de insatisfação popular, na França pré-revolucionária:

---

<sup>11</sup> “O Iluminismo expressou a ascensão da burguesia e de sua ideologia. Foi a culminância de um processo que começou no Renascimento, quando se usou a razão para descobrir o mundo, e que ganhou aspecto essencialmente crítico no século XVIII, quando os homens passaram a usar a razão para entenderem a si mesmos no contexto da sociedade. (...)” O plano político, segundo o ideário iluminista, deveria ter por “princípio organizador a busca da felicidade; ao governo caberia garantir direitos naturais: a liberdade individual e a livre posse de bens; tolerância para a expressão de idéias; igualdade perante a lei; justiça com base na punição dos delitos, conforme defendia o jurista milanês Beccaria. A forma política ideal variava: seria a monarquia inglesa, segundo Montesquieu e Voltaire; ou uma república fundada sobre a moralidade e a virtude cívica, segundo Rosseau (ARRUDA e PILETTI, 1996, p. 181)”

O terceiro estado arcava com o peso de impostos e contribuições para o rei, o clero e a nobreza. Os privilegiados tinham isenção tributária. A principal reivindicação do terceiro estado era a abolição dos privilégios e a instauração da igualdade civil. (ARRUDA e PILETTI, 1996, p. 186).

Razões tributárias também influíram consideravelmente na Revolução Americana. A Coroa Inglesa, buscando financiar a permanência de um efetivo militar de 10.000 (dez mil) soldados em solo norte-americano, impôs dois pesados tributos aos cidadãos colonos, o *Sugar Act* e o *Stamp Act* (ARRUDA e PILETTI, 1996). Aliados a outros fatores, gerou-se a Revolução Americana, que culminou na independência dos Estados Unidos da América.

A partir de tais revoluções, a concepção sobre a própria essência do tributo sofreu, digamos, uma particular revolução copernicana, visto que deixou de ser encarado como uma pura e simples manifestação do Poder Estatal. O que antes era visto como consequência da submissão ao Poder Estatal, na forma de um *jus tributandi*, passou a ser encarado como uma *relação jurídica*, cercada, portanto, de *recíprocas* obrigações, passíveis de *denúncia* e correção por aquele que for prejudicado.

Não é demais lembrar que tais revoluções iluministas, financiadas e ideologicamente pensadas por liberais clássicos, os quais, uma vez tendo conquistado o poder político, passaram a impor limites à atuação do Estado sobre a cobrança dos tributos. Surgiram, portanto, os Limites ao Poder de Tributar. A tal conclusão chegou Marco Aurélio Greco, nos seguintes termos:

Ou seja, na medida em que existe a necessidade de obter recursos financeiros para manter o Estado, a criação de tributos é inevitável. Porém, aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los. Assim, é plenamente compreensível que as normas que compõem o Direito Tributário apresentem nítido caráter protetivo dos detentores de patrimônio, no sentido de veicularem proibições ao poder de tributar (GRECO, 2008, p.27)

Em síntese:

O tributo, portanto, resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identificada com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva (AMARO, 2011, p. 39)

Ante tais constatações, surge um novo questionamento: se a cobrança de tributos, antes imoderada e sem limites, passou a ser controlada e delimitada pelo próprio Estado, agora representante das aspirações do povo, ele, então, continuou no

exercício de um “Poder de Tributar” ou passou a atribuir para si mesmo a “Competência de Tributar”, limitada por balizas que ele mesmo se impôs?

Hugo de Brito Machado, ao enfrentar a questão da diferença entre os dois conceitos, afirma, em consonância com o repasse histórico até aqui feito, que “‘Poder’ é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for”, e que Competência guarda relação com a própria idéia de Direito, diferenciando-se do “Poder” na medida em que não é pura relação de submissão (2010, p. 33)<sup>12</sup>.

Ora, o poder de tributar, enquanto viés da própria soberania estatal, distingue-se da competência tributaria na medida em que esta é limitada, enquanto que aquele é ilimitado, originário e cujo limite é regrado apenas pelo povo que o concedeu (MACHADO, 2012, p. 30). Trata-se, pois, do poder do qual o Estado é titular de instituir e cobrar os tributos.

Já a competência é a própria aptidão, conferida, no nosso ordenamento, pela própria Constituição Federal, às pessoas jurídicas de direito público para que instituam e cobrem os tributos<sup>13</sup>.

De fato, a noção de competência tributária coaduna-se com a própria noção de Direito, estando nela inserta a própria noção de relação jurídica, exposta a limites que não permitam a sujeição de nenhuma das partes, tampouco que permita o cometimento de abusos e arbitrariedades.

Por tal razão, é que Roque Antônio Carrazza afirma que inexistente em nosso ordenamento o Poder de Tributar, mas tão somente a Competência Tributária, constitucionalmente estabelecida (2010).

---

<sup>12</sup> “Importante, porém, é observar que a *relação de tributação* não é simples relação de *poder* como alguns têm pretendido que seja. É relação *jurídica*, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado. Sua origem remota foi a imposição do vencedor sobre o vencido. Uma relação de escravidão, portanto. E essa origem espúria, infelizmente, às vezes ainda se mostra presente em nossos dias, nas práticas arbitrárias de autoridades da Administração Tributária. Autoridades ainda desprovidas da consciência de que nas comunidades civilizadas a relação tributária é relação *jurídica*, e que muitas vezes ainda contam com o apoio de falsos juristas, que usam o conhecimento e a inteligência, infelizmente, em defesa do autoritarismo (MACHADO, 2011, p. 33)”

<sup>13</sup> “Como se vê, preferimos utilizar a palavra ‘poder’ para designar a aptidão que não é atribuída nem delimitada pelo Direito, e a palavra ‘competência’ para designar a aptidão que é a alguém atribuída pelo Direito (MACHADO, 2012, p. 30)”

A inexistência do Poder de Tributar, defendida por este autor, é embasada na seguinte argumentação:

No Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em *poder tributário* (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em *competência tributária* (regrada, disciplinada pelo Direito).

De fato, entre nós, a força estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. Como veremos em seguida, cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do *ius imperium* do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária é determinada pelas normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que – estas, sim – prevêm as concretas obrigações tributárias (CARRAZZA, 2010, p. 511)

De fato, a conceituação expendida sobre a competência tributária amolda-se ao até aqui exposto, pelo que com ela concordamos. No entanto, no que tange à afirmação de que inexistente Poder de Tributar em nosso ordenamento, com ela não convergimos.

Ora, negar a existência do Poder de Tributar é negar, em última análise, a própria existência do Poder Estatal, melhor dizendo, da Soberania Estatal. Georg Jellinek, citado por Dalmo Dallari, ensina que o Estado nada mais é que “a corporação territorial dotada de um poder de mando originário” (JELLINEK, 1954 *apud* DALLARI, 1991, p. 100).

Assim, se admitíssemos a inexistência do Poder de Tributar, teríamos retirado um dos pilares do Estado, qual seja, a sua soberania. O que não se quer dizer, no entanto, que a soberania estatal deve ser exercida em “freios e contrapesos”.

E é justamente por isso que:

Com o surgimento e a evolução dos sistemas jurídicos, então, podemos afirmar com segurança que o Direito funciona como um sistema de limites e que as regras jurídicas que cuidam da tributação constituem *limitações ao poder de tributar* (MACHADO, 2012, p. 194)

E mais: o exercício do poder de tributar não pode ser um fim em si mesmo. A tributação deve servir para um propósito, sob pena de não ser, inclusive, legítimo. Em

nosso país, por exemplo, temos os objetivos da república plasmados no Art. 3º da Constituição Federal de 1988<sup>14</sup>. Afinal:

(...) ao tratarmos de tributação automaticamente estamos tratando de arrecadação, o que implica falar em *custeio do Estado*. Assim, na medida em que a população espera que o Estado desempenhe suas funções, é indispensável que existam meios, inclusive financeiros, para tanto. Por isso, ao existir algum tipo de atitude que interfira de maneira relevante com a geração de recursos para custeio do Estado, esta passa a ser uma questão política importante, na medida em que cidadania e tributação se aproximam (GRECO, 2008, p. 18)

E é justamente por isso que não concordamos com o modelo de relação jurídico tributária defendida por alguns autores, que advogam a tese de que caberia ao cidadão-contribuinte apenas o “poder-dever de calcular e pagar seus tributos”, e ao Estado tão somente o “poder-dever” de tributar (LUCENA, 2004, p.32), sob pena de incorrerem em infeliz retrocesso, voltando à época em que o Estado-rei exercia o seu “poder-dever” de tributar sem qualquer contra-partida aos súditos.

Por tal razão, chega-se à conclusão de que, em verdade, o Poder de Tributar e a Competência Tributária não são excludentes. Aquele, ainda que originário de um regime democrático, continua a existir, uma vez que é manifestação da própria soberania estatal, e fundamental à captação de recursos para o custeio do Estado. Este, por sua vez, é o próprio poder de tributar (constitucionalmente limitado), pelo que ao “poder de tributar juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de *competência tributária*” (MACHADO, 2010, p. 34).

Assim, a competência tributária seria a faculdade conferida às pessoas políticas de criar, em abstrato, tributos, dentro dos limites constitucionalmente estabelecidos, que, inclusive, já descreveu as regras-matrizes dos tributos. (CARRAZZA, 2010).

---

<sup>14</sup> “Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.” BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília-DF. Disponível em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em 21/04/2013.

### 3.2 Imunidade Tributária enquanto exercício negativo da Competência Tributária.

A imunidade tributária, enquanto fenômeno que desonera certas pessoas, objetos ou fatos<sup>15</sup> dos encargos tributários, têm cabimento na medida em que elas representam importante papel na sociedade. Não é por menos que Luciano Amaro defende que:

O fundamento das imunidades é a preservação de *valores* que a Constituição reputa relevantes (a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão etc.), que faz com que se ignore a eventual (ou efetiva) capacidade econômica revelada pela pessoa (ou revelada na situação), proclamando-se, independentemente da existência dessa capacidade, a não tributabilidade das pessoas ou situações imunes (AMARO, 2011, p. 174)

Como bem nos adverte José Eduardo Soares de Melo:

A temática da imunidade constitucional não tem encontrado consenso doutrinário, no que concerne a sua real natureza, porque se de um lado se cogita tratar-se de limitação constitucional ao poder de tributar<sup>16</sup>; de outro, se positiva tratar-se de normas constitucionais estabelecendo a incompetência das pessoas políticas para expedir regras tributárias, relativamente a específicas situações<sup>17</sup> (MELO, 2012, p. 377)

Tomando parte na discussão doutrinária, passemos a analisar a questão.

Vimos que a Competência Tributária tem seus limites traçados pela Constituição Federal, sendo atribuídas pelo próprio Poder de Tributar, a faculdade em abstrato conferida às pessoas políticas de criar os tributos.

Ademais, conforme concluímos no tópico anterior, a competência tributária seria o “poder de tributar juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido, dá-se o nome de *competência tributária*” (MACHADO, 2010, p. 34).

---

<sup>15</sup> Carrazza pondera que, em última análise, as imunidades tributárias acabam por beneficiar, sempre, pessoas (2010, p. 748)

<sup>16</sup> Lembrou o autor de outros lentes do Direito Tributário que defendem essa tese, a exemplo de Aliomar Baleeiro, em sua obra *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 226.

<sup>17</sup> Fazendo menção, aqui, a Paulo de Barros Carvalho, em seu *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, p. 172 a 184.

Ora, a faculdade de instituir tributos, portanto, demonstra o aspecto positivo da Competência Tributária. Isso porque instituir, criar, majorar e exigir, são comportamentos ativos, são um fazer. Logo, estamos diante de uma ação, de um comportamento positivo, que necessita, ressalte-se, de autorização para que seja realizado.

Assim, a imunidade tributária seria um “não-fazer”, isto é, um não instituir, não cobrar, não majorar e não exigir. Trata-se, portanto, de uma abstenção, de um comportamento negativo.

Não é por menos que Carrazza afirma que “podemos dizer que a *competência tributária* se traduz numa *autorização* ou *legitimação* para a criação de tributos (aspecto positivo) e num *limite* para fazê-lo (aspecto negativo)” (2010, p. 745). O limite seria justamente os valores que se pretendem preservar, conforme vimos acima.

Insta dizer que tais limites devem ser previstos na própria Constituição. Por mais óbvio que possa parecer, a afirmação é necessária na medida em que muitas vezes repete-se isso sem saber o por que.

É que a imunidade tributária, enquanto aspecto negativo da Competência Tributária, isto é, enquanto Limite Negativo ao Poder de Tributar, deve estar presente na norma de que delimita os Poderes a que o próprio Estado se sujeita, qual seja, a Constituição.

Tal ponto possui relevância prática. Como bem nos adverte Rogério Tobias de Carvalho, em razão de fazerem parte do Texto Originário da Constituição, elas terminam por desvelar a finalidade a que se pretende proteger, pelo que se pode compreender que elas servem de parâmetro axiológico a ser encarado tanto pelo intérprete, quanto pelo político. Por isso, não poderiam ser suprimidas<sup>18</sup> ou ignoradas, sob pena de se violar cláusulas pétreas<sup>19</sup>. Vejamos:

---

<sup>18</sup> Nem mesmo por emendas constitucionais.

<sup>19</sup> “As regras imunizantes criam situações de não-incidência tributária que não podem ser ilididas; não pelo menos, enquanto o Texto Magno não for alterado por novo *poder constituinte originário*. É que tais normas envolvem, sem exceção, *cláusulas pétreas*, e, por isso, sua eventual revogação viola direito fundamental e rompe a ordem constitucional vigente (CARRAZZA, 20120, p. 746 e 747)”

Por serem instituídas pelo constituinte originário com o propósito de garantir outros direitos ou interesses, deve-se interpretar as imunidades tributárias teleologicamente, tendo em vista os fins a que elas se destinam, e sistematicamente com os direitos individuais e situações objetivas que elas visam a proteger. Nesta ordem de idéias, embora as imunidades tributárias não tenham a natureza de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas, porque a abolição de tais garantias tende a abolir o direito que elas visam a assegurar (CARVALHO, 2006, p. 111).

Outro aspecto que deve ser ressaltado da Imunidade Tributária é a de que seu conteúdo, em razão dos valores que busca preservar, acaba por ganhar dimensão de próprio direito fundamental e, até mesmo, de direito humano.

Isso porque, o exercício dos direitos fundamentais de determinada pessoa que goze de imunidade tributária, por exemplo, acaba por ser efetivamente potencializado, uma vez que a monta de capital que seria destinado ao pagamento de tributos será utilizado enquanto recursos, visando atingir os fins a que ela se dispõe.

Não é por menos que Rogério Tobias de Carvalho menciona que a imunidade tributária é, portanto, o contraponto dos direitos humanos projetados no âmbito do poder tributário do Estado (CARVALHO, 2006)

Assim, enquanto exercício negativo da competência tributária, os detentores da imunidade tributária têm o direito de que o Estado não lhes exija as modalidades exacionais a que não estejam obrigados. Caso o ente tributante o faça, guarda o possuidor da imunidade direito de ingressar em juízo contra tal fato, face à patente inconstitucionalidade de que ele se reveste. Trata-se de verdadeiro direito público-subjetivo de não sofrer tributação.

### **3.3 Imunidade, isenção e não-incidência.**

Não raras vezes, o legislador, seja ele ordinário ou constitucional, lança mão, equivocadamente, das expressões imunidade, isenção e não-incidência. Muito embora tenham o mesmo resultado prático, qual seja, o não pagamento do tributo, seus efeitos e características são distintos, conforme passamos a expor.

A não-incidência, como o próprio *nomem* sugere, é o oposto da incidência. Quando da delimitação da regra-matriz de incidência, o legislador delimita quais os

fatos que darão origem ao nascimento da obrigação tributária, sendo, elas, as hipóteses de incidência<sup>20</sup>.

Por exemplo, se o legislador estabelece que “é devido o imposto X sobre a venda de veículos terrestres”, fazem parte da não-incidência as aeronaves, os veículos aquáticos, os veículos aeroespaciais, enfim, todos aqueles que não estejam abrangidos pela hipótese de incidência. Trata-se da não-incidência “de fato”.

Com efeito, temos que:

Se o tributo incide, é porque houve fato gerador. Tudo o que não está descrito na hipótese de incidência, e portanto não está apto a ser fato gerador, é hipótese de não-incidência. Como diz com simplicidade o Prof. Hugo de Brito Machado, “a não incidência é tudo o que está fora da hipótese de incidência”. Esta é a não incidência de fato (CARVALHO, 2006, p. 98)

Pode acontecer de o próprio legislador estabelecer claramente quais sejam as hipóteses que não fazem parte da hipótese de incidência. Nesse caso, está-se diante da chamada “não incidência juridicamente qualificada” (MACHADO, 2012).

Quando o próprio legislador estipular quais são as hipóteses de não-incidência, está-se diante da não-incidência “de direito”<sup>21</sup>. Sua razão de ser consiste no fato de que:

(...) podem ocorrer dúvidas a propósito da configuração da hipótese de incidência. Estas dúvidas decorrem naturalmente da complexidade das relações jurídicas no mundo atual. Nesta situação não é incomum que o próprio legislador esclareça que numa determinada situação o tributo *não incide*. (CARVALHO, 2006, p. 98)

---

<sup>20</sup> “Assim, uma e única é a h.i. ‘vender mercadorias’, ou ‘receber rendimentos’ ou ‘introduzir mercadorias no território do país’, embora se refira a atos complexos ou fatos constituídos de elementos heterogêneos e múltiplos. Uma e incindível é a h.i., ainda quando a realidade que conceitua seja integrada por elementos vários, como, por exemplo ‘transmitir um imóvel’. Não constitui h.i. só o ato de transmitir, nem só o imóvel, mas a conjugação dos dois termos, conceptualmente, que se reporta ao ‘ato de transmitir que tem por objeto um imóvel’. Este complexo é que, pela lei, é qualificado como hábil a determinar o nascimento de obrigações tributárias, erigindo-se, pois, em hipótese de incidência tributária (ATALIBA, 2012, p. 65)”

<sup>21</sup> “A não-incidência de direito é um *plus*, uma interpretação autêntica do legislador, para dar maior clareza de que não se configura, naquele caso, a hipótese de incidência posta na lei. A rigor, a norma que faz tal explicitação poderia deixar de existir sem que nada se alterasse” (CARVALHO, 2006, p. 99)

A isenção<sup>22</sup>, por sua vez, é a dispensa legal do dever de adimplir a obrigação tributária. Nascida a obrigação tributária, isto é, ocorrendo no mundo fenomênico a hipótese de incidência estabelecida em abstrato, surge o dever de pagar o tributo. No entanto, a norma que confere a isenção desobriga o beneficiário do comando anti-exacional de pagá-lo.

Ou seja, o tributo nasce, surge, sendo dispensado, no entanto, o seu adimplemento. Com efeito, segundo Luciano Amaro:

Basicamente, a diferença entre a imunidade e a isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda opera no plano do exercício da competência. Ou seja, a Constituição, ao definir a competência, excepciona determinadas situações que, não fosse a imunidade, quedariam dentro do campo de competência, mas, por força da norma de imunidade, permanecem fora do alcance do poder de tributar outorgado pela Constituição. Já a isenção atua noutro plano, qual seja, o do exercício do poder de tributar: quando a pessoa política competente exerce esse poder, editando a lei instituidora do tributo, essa lei pode, usando a técnica da isenção, excluir determinadas situações, que, não fosse a isenção, estariam dentro do campo de incidência da lei de tributação, mas, por força da norma isentiva, permanecem fora desse campo (AMARO, 2011, p. 175 e 176)

A imunidade tributária difere-se da isenção e da não-incidência em razão não apenas de sua superior hierarquia no ordenamento jurídico, mas por razões ontológicas.

Ora, a norma imunizante, em verdade, impede o nascimento da hipótese de incidência<sup>23</sup>. Noutras palavras, tal pessoa, fato, objeto ou situação sequer seriam dispensadas do dever exacional, uma vez que sequer houve a formação da relação jurídico-tributária. O tributo, portanto, sequer chega a nascer.

E é justamente nesse tocante que reside a fulcral diferença entre imunidade e isenção. Nesta, a regra-matriz de incidência tributária perfectibiliza-se, ocorrendo, apenas, após a delimitação dos critérios materiais, pessoais, materiais e espaciais, uma dispensa do dever de pagar o tributo. Mata-se o tributo logo após seu nascimento.

---

<sup>22</sup> Utilizaremos, para as finalidades deste trabalho, a concepção de isenção da doutrina tradicional.

<sup>23</sup> Em razão da proteção aos valores constitucionalmente tidos por valiosos, conforme vimos anteriormente.

Por outro lado, a não incidência diferencia-se da imunidade na exata medida em que ela nada mais é do que a não prescrição de uma conduta tributável. Temos, por exemplo, que a atividade de vender carros não está no âmbito de incidência do IPTU.

Portanto, estamos diante de uma não incidência. Em nada há que se confundir, portanto, com a impossibilidade de concreção da regra-matriz de incidência, ou mesmo com a sua imediata morte após sua constituição.

#### **4 A INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 195, §7º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.**

Observamos, nos capítulos anteriores, os conceitos referentes ao Terceiro Setor, a conceituação da espécie tributária “Contribuições Sociais”, e também a conceituação e definição de Imunidade Tributária.

Passamos agora à interpretação da norma do Artigo 195, §7º, da Constituição Federal de 1988, tema principal deste trabalho. Vejamos, pois, a redação do aludido dispositivo:

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei<sup>24</sup>.

São envoltas em controvérsias as expressões “são isentas” e “estabelecidas em lei”. A primeira por não deixar claro se se trata de imunidade tributária ou de isenção. A segunda por suscitar dúvidas sobre se as exigências para a “desoneração” são estabelecidas em lei complementar ou em lei ordinária.

Para facilitar o estudo das duas expressões, dividimos este quarto capítulo em duas partes, sendo uma parte para cada uma delas.

##### **4.1 Imunidade ou Isenção?**

Firmou-se na doutrina o entendimento de que a imunidade é estabelecida pela Constituição Federal, enquanto que a isenção é estabelecida por lei. É esse o magistério de Hugo de Brito Machado, senão vejamos:

O que distingue, em essência, a isenção da imunidade é a posição desta última em plano superior hierárquico superior. Daí decorrerem conseqüências da maior importância, tendo-se em vista que a imunidade, exatamente porque estabelecida em norma residente na Constituição, corporifica princípio superior dentro do ordenamento jurídico, a servir de bússola para o intérprete, que ao buscar o sentido e o alcance da norma imunizante não pode ficar preso à sua literalidade. (MACHADO, 2010, p. 243)

---

<sup>24</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília-DF. Disponível em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em 21/04/2013.

Em síntese, estando a norma que cria obstáculo à hipótese de incidência tributária no texto constitucional, está-se diante de norma de imunidade tributária, e quando ela estiver em prescrita em lei, está-se diante de isenção tributária.

Ocorre que a redação do artigo 195, §7º, da Constituição Federal de 1988 refere-se expressamente à *isenção* dentro do texto constitucional, o que poderia causar dúvidas no intérprete, uma vez que cria confusão entre os critérios estabelecidos para diferenciar a isenção da imunidade.

Com efeito, se adotarmos como axioma o critério de distinção entre isenção e imunidade estabelecidas por Hugo de Brito Machado, vemos, claramente, uma grande atecnia feita pelo legislador constituinte.

Nesse sentido, ainda que a norma constitucional se refira expressamente à *isenção*, em verdade, a hipótese por ela elencada é de *imunidade*, uma vez que suscitada por norma hierarquicamente superior (MACHADO, 2010, p.243).

É digno de transcrição o ensinamento de Sandra Aparecida Lopes Barbon Lewis, em que se refere expressamente à norma em análise:

Como estímulo à assistência social, a Constituição Federal, em seu artigo 195, parágrafo 7º, preceitua serem **isentas** de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

A “desoneração” de que trata este dispositivo da Constituição configura *imunidade* e não *isenção*, haja vista que a *imunidade* é hipótese de desoneração tributária prevista na própria Constituição, constituindo, pois uma limitação constitucional ao poder de tributar, como doutrina Hugo de Brito MACHADO. As isenções, diversamente, são estabelecidas por leis infraconstitucionais, sejam elas complementares ou ordinárias. (LEWIS, 2006, p. 184)

Nesse sentido, Roque Antônio Carrazza, analisando a controvérsia existente entre a “isenção” e a “imunidade” do §7º do artigo 195 da Constituição, adverte que:

Segundo estamos convencidos, a palavra “isentas” está empregada no Texto Constitucional, no sentido de “ímunes”.

É que, no caso, está-se diante de uma hipótese constitucional de não-incidência tributária. Ora, isto tem um nome técnico: *imunidade*.

Assim, onde o leigo lê *isentas*, deve o jurista interpretar *ímunes*. Melhor explicitando, a Constituição, nesta passagem, usa a expressão “*são isentas*”,

quando, em boa técnica, deveria usar a expressão “*são imunes*”, já que, segundo a unanimidade da doutrina, a imunidade advém da Constituição, ao passo que a isenção deflui da lei.

(...)

De fato, uma interpretação rígida e literal deste dispositivo, pode acarretar decisões incompatíveis com os valores sociais protegidos pela Constituição. Ao invés uma interpretação sistemática do Texto Supremo vem ao encontro e preserva estes mesmos valores. (CARRAZZA, 2006, p. 60)

Ora, no dispositivo analisado, há uma delegação constitucional à lei para que ela estabeleça os critérios de “isenção”, sem que isso queira dizer que é a lei a fonte da “desoneração”; em verdade, a esta não foi incumbida a tarefa de afastar a hipótese de incidência, uma vez que o nascedouro da regra de exclusão de incidência está no texto constitucional.

A bem da verdade, conforme já explicitado alhures, a norma em análise impede o nascimento de qualquer obrigação tributária principal, uma vez que nela há um “impedimento permanente e superior”, que advém do próprio texto constitucional; “não há incidência porque não há, aliás, não pode haver, hipótese prevista” (RODRIGUES, 1995, p.27).

O Supremo Tribunal Federal<sup>25</sup> já se manifestou sobre o tema, lavrando acórdão com o seguinte teor:

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 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.

<sup>25</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9/DF. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 28 de novembro de 1995. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> > . Acesso em 21/04/2013.

Nesse diapasão, Roque Antônio Carrazza defende que quando a Constituição Federal cria regra de imunidade, mesmo que atribua à lei os requisitos para seu gozo, não haveria falar em isenção, mas em regra imunizante:

Impende assinalar – sempre nesse domínio – que os preceitos constitucionais respeitantes às imunidades tributárias das pessoas físicas ou jurídicas beneficiadas lhes conferem garantias fundamentais e, bem por isso, são diretamente aplicáveis, vinculando, de modo inafastável, a União, os Estados-Membros, os Municípios e o Distrito Federal.

Tais preceitos são, em suma, de eficácia plena e aplicabilidade imediata, independentemente, pois, para produzirem seus regulares efeitos, da edição de normas inferiores, que lhes explicitem o conteúdo. Seus comandos endereçam-se tanto ao legislador (que editará normas de alcance geral, e, neste sentido, dará consecução aos mandamentos da Lei Maior), como ao juiz e ao administrador público (que aplicarão estas normas de caráter geral se e enquanto estiverem conformes à Constituição Federal). (CARRAZZA, 2011, p. 531 e 532).

Assim, vemos que o legislador constituinte, de fato, estabeleceu critério firme de distinção entre imunidade e isenção, conforme anotado acima. Contudo, ele claudicou na redação do artigo 195, §7º, da Carta Maior, pelo que a expressão *são isentas* deve ser interpretada como *são imunes*.

#### **4.1.1 A importância da imunidade tributária para as entidades beneficentes de assistência social.**

Como visto no capítulo anterior, a imunidade tributária é o impedimento decorrente de comando constitucional à tributação (MACHADO, 2010, p.300).

Vimos também que a imunidade não é conferida à toa, para quem quer que seja, por qualquer motivo que for; sua concessão está relacionada à preservação e fomento de valores e objetivos constitucionalmente considerados superiores (MELO, 2012, p. 377).

Com efeito, o STF já se manifestou no sentido de que as imunidades são garantias à valores e pessoas específicas e indispensáveis à manutenção da ordem social, evitando, assim abusos e desmandos do próprio Estado para com elas, senão vejamos:

“Não se pode desconhecer, *dentro desse contexto*, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a conferir efetividade a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições. Constituem, por isso mesmo, expressões significativas das garantias de ordem instrumental, vocacionadas, *na especificidade dos fins a que se dirigem*, a proteger o exercício da liberdade sindical, da liberdade de culto, da liberdade de organização partidária, da liberdade de expressão intelectual e da liberdade de informação.

A imunidade tributária não constitui um fim em si mesmo. Antes, representa um poderoso fator de contenção do arbítrio do Estado na medida em que esse postulado da Constituição, inibindo o exercício da competência impositiva pelo Poder Público, prestigia, favorece e tutela o espaço em que florescem aquelas liberdades públicas.

Cumpra não desconhecer, neste ponto, a grave advertência lançada pelo saudoso Min. ALIOMAR BALEEIRO (“Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, p. 151, 5ª Ed., 1977, Forense) para quem revela-se certo e inquestionável o fato de que “...o imposto pode ser meio eficiente de suprimir ou embaraçar a liberdade de manifestação do pensamento, a crítica dos governos e homens públicos, enfim, de direitos que não são apenas individuais, mas indispensáveis à pureza do regime democrático”<sup>26</sup>.

No caso das entidades beneficentes de assistência social, o que se lhes pretende assegurar, isto é, os valores resguardados pela Constituição Federal, são justamente a educação, saúde, assistência social e previdência social (MARTINS, RODRIGUES. 2008, p. 136).

Tais normas imunizantes, uma vez que tem por escopo manter instituições que se dedicam à manutenção de valores e princípios tão caros à manutenção e preservação do Estado Democrático de Direito, sequer são passíveis de restrições pelo legislador constituinte derivado, sendo, pois cláusulas pétreas. Nesse sentido é o magistério de Regina Andrea Accorsi Lunardelli, senão vejamos:

Conforme se sabe, é característica fundamental da Constituição Federal de 1988 a rigidez, pois além de exigir um processo complexo e solene de modificação das normas constitucionais, também prevê a proibição para que determinadas normas sejam alteradas pelo poder constituinte derivado. (...) por outro lado, como visto, as imunidades tributárias descritas pelo art. 150, VI, “c” protegem valores, como os direitos sociais (saúde, educação, cultura, meio ambiente, etc.) e são normas que garantem a efetividade dos direitos

---

<sup>26</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio - CNTC. Requerido: Presidente da República/Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> > . Acesso em 21/04/2013

fundamentais, não podendo ser alteradas pelo poder constituinte derivado (LUNARDELLI, 2006, p.188).

A imunidade tributária das entidades beneficentes está regulada em dois dispositivos constitucionais, que sejam, o Artigo 150, VI, c, e Artigo 195, §7º. Aquele refere-se aos impostos<sup>27</sup>, e esta às contribuições sociais.

A *ratio essendi* dessas normas reside no fato de que o Estado, enquanto ente responsável pela plena efetivação dos direitos fundamentais, mostra-se incapaz de realizá-los<sup>28</sup>. Por isso, conclama aos que podem ajudá-lo a fazê-lo. E, em razão dessa ajuda, cria mecanismos que favoreçam os que com ele colaboram (MARTINS, RODIGUES. 2008, p. 145).

É justamente assim que a doutrina entende a razão de ser da imunidade das entidades de assistência social. Nesse sentido:

Quando o Estado é omissivo ou insuficiente na prestação daqueles bens e serviços mínimos, a sociedade ocupa este espaço através das entidades assistenciais. Se o faz movida por interesses altruístas e desinteressadamente, atendendo ao molde legal, as instituições que se dedicarem à assistência social fazem jus à imunidade diante das contribuições securitárias. Não há sentido em se tributar uma atividade que deveria estar sendo exercida pelo Estado. Se houver tentativa legislativa de imposição tributária sobre tais atividades e entidades, estará havendo, indiretamente, ofensa a um direito fundamental protegido constitucionalmente (CARVALHO, 2006, p.113)

Tal razão é justa e necessária. Ora, se o particular dispõe de tempo e recursos para, por exemplo, criar entidades de assistência à educação e à saúde, sem finalidade lucrativa, almejando apenas ajudar a população, nada mais justo que dispensá-lo do dever de pagar certos tributos. Afinal de contas, ele, nesse caso, está

---

<sup>27</sup> Hugo de Brito Machado defende que “a imunidade, para ser efetiva, para cumprir suas finalidades, deve ser abrangente. Nenhum tributo pode ficar de fora de seu alcance” (MACHADO, 2010, p. 300).

<sup>28</sup> Isso, de certa forma, causa espécie. O Estado Brasileiro é um dos que mais arrecada tributos no mundo. Só para se ter idéia do tamanho da riqueza que é arrecadada, em 2010, 35% (trinta e cinco por cento) do Produto Interno Bruto – PIB – do Brasil era de tributos. Ou seja, mais de um terço de tudo que se arrecadou naquele ano eram de tributos. É difícil imaginar o por que de o Estado, sozinho, não conseguir custear atividades tão básicas e tão ínsitas ao pleno desenvolvimento humano. Particularmente, para nós, essa é a maior dor do cidadão: pagar tributos e não saber com o que são utilizados, vê-los escoando pelos ralos da incompetência e burocracia estatal. Sobre isso, vale a leitura de artigo do Instituto Assef intitulado “O Brasil e a Carga Tributária”. Disponível em [http://www.institutoassaf.com.br/downloads/analise\\_48\\_nov\\_2011.pdf](http://www.institutoassaf.com.br/downloads/analise_48_nov_2011.pdf). Acesso em 01/05/2013.

fazendo as vezes do próprio Estado. E em razão disso, não faz sentido tributar tais ações.

Por tal razão, Roque Antônio Carraza chega a defender que tais entidades deveriam se multiplicar, ante as evidentes deficiências do Poder Público (CARRAZZA, 2006, p. 24).

Concordamos em parte com a idéia de Carraza. Por um lado, a expansão do terceiro setor significa que um maior número de agentes estará atuando na defesa de valores constitucionalmente assegurados, pelo que, face ao já exposto, é justa a sua desoneração. De outro lado, no entanto, a total ocupação, planejamento e gestão de setores como a saúde, educação, meio ambiente, dentre outros, por entidades do Terceiro Setor só denota o fracasso do Estado, uma vez que é incapaz de realizar os objetivos ao qual se propôs.

#### **4.2 Requisitos para o gozo da imunidade estabelecidos por lei ordinária ou por lei complementar?**

Superada a celeuma sobre a imunidade prevista no §7º do artigo 195 da Carta Política, bem como demonstrada a sua importância, resta agora interpretar a segunda parte da norma, que seja, a expressão “previstas em lei”.

A controvérsia acerca dessa parte do dispositivo constitucional em análise gira em torno da discussão sobre se esses requisitos devem ser estabelecidos por lei ordinária ou por lei complementar.

A discussão tem grande relevância tanto acadêmica quanto prática, movendo grandes discussões nos Tribunais Pátrios, a ponto de o Supremo Tribunal Federal ter reconhecido repercussão geral nos autos do Recurso Extraordinário nº 566.662/RS<sup>29</sup>.

---

<sup>29</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.662/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 21 de fevereiro de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013.

Nesse processo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao apelo da Sociedade Beneficente Parobé, ao entender que a Constituição Federal, ao incumbir à lei a disciplina dos requisitos para a concessão da imunidade às entidades de assistência social, o fez de forma genérica, sem referir-se à lei complementar, pelo que podem ser regulados por meio de lei ordinária.

Para buscar o real<sup>30</sup> sentido e o alcance e alcance da palavra “lei” utilizada pelo legislador constituinte, utilizaremos, em dois momentos, sua análise através de métodos e princípios hermenêuticos diferentes.

Num primeiro momento, lançaremos mão dos clássicos métodos gramatical e sistemático de interpretação, fazendo uma comparação entre eles e apontado as diferentes exegeses que comportam.

Depois, analisaremos o dispositivo objeto deste estudo à luz dos princípios constitucionais de interpretação.

#### 4.2.1 O Método Gramatical e o Método Sistemático de Interpretação.

Como vimos alhures, o método gramatical de interpretação nem sempre, ou na maioria das vezes, não revela o verdadeiro, senão pelo menos o adequado, sentido e alcance da norma.

Dessa forma, dizer que o comando constitucional não faz menção à lei complementar, apenas porque assim não está expresso, é argumentar como quem diz que “não acredita em algo apenas porque não vê”. Isso sob o prisma do método gramatical.

Por outro lado, considerando a Constituição Federal um sistema normativo harmônico, bem como partindo da premissa de que sua interpretação não pode criar conflitos entre seus dispositivos, e, de outra banda, quando a interpretamos sistematicamente, vemos que, de fato, quando o constituinte quer deixar claro a menção à lei complementar, o faz de modo expresso, como nos seguintes artigos:

---

<sup>30</sup> Melhor dizendo, o mais adequado sentido.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

§ 9º Lei complementar estabelecerá outros casos de inelegibilidade e os prazos de sua cessação, a fim de proteger a probidade administrativa, a moralidade para exercício de mandato considerada vida pregressa do candidato, e a normalidade e legitimidade das eleições contra a influência do poder econômico ou o abuso do exercício de função, cargo ou emprego na administração direta ou indireta.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar<sup>31</sup>.

Assim, não é equivocado imaginar, em princípio, que o dispositivo do §7º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988 requer seu regramento através de lei complementar.

Isso porque, como vimos, sempre que a *vontade legislativa* quis referir-se à lei complementar o fez de modo expresse e claro. E quando quis referir-se à lei ordinária, apenas fez remissão à “lei”.

Contudo, vários doutrinadores<sup>32</sup> entendem, lançando mão também do método de interpretação sistemática, que o referido dispositivo constitucional faz menção não à lei ordinária, mas sim à lei complementar.

Isso porque, segundo entendem, o legislador constituinte teria incorrido em crassa atecnia, pelas razões que veremos a seguir.

Esse é o magistério de Rogério Tobias Carvalho, ao mencionar que:

A aparente antinomia entre o disposto no artigo 146, inciso II, quando em confronto com o artigo 195, §7º, no que diz respeito ao veículo normativo que os regulamentariam, é solucionada quando reservamos à lei complementar o regulamento da limitação ao poder de tributar consistente

---

<sup>31</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília-DF. Disponível em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em 21/04/2013.

<sup>32</sup> Roque Anônio Carrazza, Hugo de Brito Machado, Eduardo Sabbag, Rogério Tobias de Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, ...

nas *imunidades*; e à lei ordinária a descrição e o funcionamento do que seja *entidade beneficente de assistência social*. Afinal é, e sempre foi, matéria de lei ordinária disciplinar a constituição de pessoas jurídicas. (CARVALHO, 2006, p. 152)

Com efeito, Roque Antônio Carrazza entende que, por força da interpretação do do artigo 146, II da Constituição Federal de 1988, apenas a lei complementar foi autorizada pelo legislador constituinte a regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Desse modo, quando houver a genérica menção à expressão “lei”, em se tratando de dispositivo que regulamente limitação ao Poder de Tributar, a melhor exegese é pela lei complementar:

Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou, em seu artigo 150, VI, *c, in fine*, a expressão “*lei complementar*”, pode ser contraposto o argumento de que ela também não usou a expressão “*lei ordinária*”. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica à *lei*, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar de qual tipo de lei. Em suma, a Hermenêutica Jurídica revela que tal só pode ser uma *lei complementar nacional* (editada, pois, pelo Congresso Nacional) (CARRAZZA, 2006, p.30)

Mais adiante, tratando especificamente sobre a problemática do artigo 195, §7º da Constituição Federal, arremata o autor:

Voltamos a insistir que a *lei* ali referida só pode ser *complementar*, porque vai regular uma *imunidade tributária*, que é uma “*limitação constitucional ao poder de tributar*”. Ora – como vimos na primeira parte desta manifestação opinativa – o art. 146, II, da Constituição Federal determina que as limitações constitucionais ao poder de tributar venham reguladas por meio de lei complementar.

(...)

Julgamos imperioso asseverar, ainda, que a lei ordinária não pode – sob pena de irremissível inconstitucionalidade – criar outros requisitos, que não os apontados na lei complementar, para o pleno desfrute desta imunidade. De fato, ela não é instrumento próprio para veicular regras que condicionem a fruição da imunidade em pauta. (CARRAZZA, 2006, p. 63)

Digno de transcrição também é o seguinte excerto de artigo de Rafael Pandolfo, delimitando, de forma objetiva e eficaz, as razões de se necessitar interpretar “lei” enquanto “lei complementar” no dispositivo em análise:

O princípio lógico da identidade veda a criação de um minotauro jurídico (metade imunidade e metade “isenção constitucional”), de sorte que o erro constatado no antecedente de uma norma deve ser estendido ao conseqüente.

Explicamos: o § 7º do artigo 195 da Constituição Federal fala em isenção e lei ordinária. O erro é evidente, mas coerente, visto que as isenções constituem institutos inseridos dentro da competência tributária das pessoas políticas, razão pela qual podem ser fixadas e alteradas por lei ordinária.

Entretanto, ao reconhecermos a imprecisão terminológica da expressão “isenção”, devemos estendê-la ao enunciado “lei”, substituindo-os, coerentemente, por “imunidade” e “lei complementar”, respectivamente, mantendo-se, assim, congruência com o alcance semântico fixado pelo STF acerca da natureza do instituto em questão. O legislador constituinte foi impreciso, é certo, mas não foi incoerente, pois exigiu espécie normativa compatível com o instituto por ele considerado existente (isenção). A correção significativa engendrada pelo Supremo não pode consertar parcialmente o equívoco redacional, sob pena de incorrer em incoerência lógica, desconsiderando a identidade que abrange toda a unidade normativa. (PANDOLFO, 2004)

Com efeito, o STF já decidiu pela aplicação da lei complementar para o estabelecimento dos requisitos para o gozo da imunidade tributária por parte das entidades beneficentes de assistência social:

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

- A Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, por qualificar-se como entidade beneficente de assistência social - e por também atender, de modo integral, 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.<sup>33</sup>

<sup>33</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9/DF. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrido: União. Relator: Celso de Mello. Brasília, 28 de novembro de 1995. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> > . Acesso em 21/04/2013

Noutro julgamento, o STF foi mais incisivo, deixando assente que a norma complementar que regulamenta a limitação ao poder de tributar – imunidade das contribuições – é o artigo 14 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos delineados no voto do Ministro Marco Aurélio:

O artigo 14 do Código Tributário consigna os requisitos indispensáveis a que as entidades filantrópicas gozem de imunidade tributária. Dentre eles está a ausência de distribuição de qualquer parcela do respectivo patrimônio ou de rendas ou de lucro ou participação no resultado, aplicação integral no país dos recursos na manutenção dos objetivos institucionais e a manutenção das receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar a exatidão.<sup>34</sup>

Contudo, em sentido contrário, o Supremo Tribunal Federal já decidiu que a “lei” a que se refere o dispositivo em comento é a lei ordinária, em prejuízo da lei complementar, nos seguintes termos:

Constitucional. Tributário. Contribuições Sociais. Imunidade. Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS. Renovação periódica. Constitucionalidade. Direito adquirido. Inexistência. Ofensa aos artigos 146, II e 195, § 7º da CF/88. Inocorrência.

A imunidade das entidades beneficentes de assistência social às contribuições sociais obedece a regime jurídico definido na Constituição. O inciso II do art. 55 da Lei 8.212/91 estabelece como uma das condições da isenção tributária das entidades filantrópicas, a exigência de que possuam o certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, renovável a cada três anos.

A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de afirmar a inexistência de direito adquirido a regime jurídico, razão motivo pelo qual não há razão para falar-se em direito à imunidade por prazo indeterminado.

A exigência de renovação periódica do CEBAS não ofende os artigos 146, II, e 195, § 7º, da Constituição. Precedente (...).

Hipótese em que a recorrente não cumpriu os requisitos legais de renovação do certificado.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 420-0/RJ. Impetrante: Irmandade da Santa Cruz dos Militares. Impetrado: Congresso Nacional. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 31 de agosto de 1994. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> > . Acesso em 21/04/2013

<sup>35</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 27.093-8/DF. Recorrente: Fundação Educacional da Região de Joinville - FURJ. Recorrido: União. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 02 de setembro de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br> > . Acesso em 21/04/2013.

Pairam reais dúvidas sobre qual tipo de instrumento legislativo foi eleito pelo legislador constituinte para estabelecer os critérios para o gozo da imunidade tributária pelas entidades beneficentes.

A divergência de entendimentos tem deixado o contribuinte em completa insegurança jurídica.

Por tal razão, o julgamento do Recurso Extraordinário nº 566.662/RS, em face da sistemática do reconhecimento de repercussão geral, será um divisor de águas na história da jurisprudência do STF.

O mesmo método hermenêutico, que seja, o sistemático, à primeira vista, permite que se chegue à conclusão pela escolha de ambos os veículos normativos – lei ordinária e lei complementar-, sem dirimir o conflito apresentado. Ao revés, cria outro problema hermenêutico, pois termina por malferir o Princípio de Interpretação Constitucional da Unidade da Constituição.

Assim, os métodos hermenêuticos gramatical e sistemático se mostram insuficientes para dirimir completamente as controvérsias existentes em saber se tais requisitos são fixados por lei ordinária ou por meio de lei complementar.

#### **4.2.2 Princípios Constitucionais de Interpretação e os Métodos Teleológico e Sociológico.**

Como bem delimitado linhas acima, o Princípio da Unidade da Constituição:

Também conhecido como princípio da unidade hermenêutico-normativo da constituição, preleciona a unidade do texto constitucional, no sentido de que não há qualquer hierarquia entre as suas normas, cabendo, portanto, ao intérprete harmonizar, diante de um caso concreto, as normas constitucionais que tutelam valores, interesses e bens jurídicos contrários, ampliando ou reduzindo o alcance dessas normas. (VALE, 2011, p.23)

Nesse sentido, se for aceita como verdadeira a interpretação de que cabe à lei ordinária a fixação dos requisitos para o usufruto das benesses da imunidade tributária das contribuições sociais pelas entidades beneficentes, estar-se-ia instaurando-se um conflito com o artigo 146, II, da Carta Magna.

Isso porque este dispositivo enuncia que “cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Ora, como vimos nos capítulos anteriores, a imunidade é uma limitação ao poder de tributar. Portanto, apenas a ela seria permitido estabelecer os quesitos para o gozo das imunidades tributárias.

Porém, como também visto anteriormente, há posicionamentos, inclusive do STF, de que é a lei ordinária o veículo normativo adequado para reger a situação ora debatida, criando, assim, um conflito entre o Artigo 146, II, e o Artigo 195, §7º, ambos da Carta Política.

A problemática que surge do conflito entre o Artigo 146, II, e o Artigo 195, §7º, da Constituição, de acordo com a Unicidade da Constituição, contudo, é inexistente, em face da harmonia do texto constitucional, cabendo ao intérprete dirimir a aparente antinomia.

Caso o intérprete assim não o faça, estará dando azo à desconstrução da coerência lógica do próprio ordenamento jurídico. Explica-se: partindo-se da premissa kelseniana de que é a Constituição o substrato de validade das demais normas existentes num dado ordenamento, caso ela apresente uma contradição interna (como seria o caso sob análise), perder-se-ia toda a coerência de todo o ordenamento.

Isso porque, caso haja dois dispositivos conflitantes dentro da norma constitucional, está autorizada a criação de normas infraconstitucionais que conflitem entre si. Noutras palavras, se a Constituição for coerente, do ponto de vista interno, as normas inferiores também o serão. Se, entretanto, a Carta Política assim não o for, as demais normas também não o serão. Nesse sentido, o prof. Glauco Barreira adverte que:

A constituição é a norma básica do ordenamento jurídico, aquela que lhe confere unidade e coerência, pois todas as demais normas do sistema são por ela validadas. O Estatuto Fundamental, por sua vez, precisa de unidade e coerência interna, já que não pode conferir às outras normas aquilo que não é ínsito. Esse é o argumento lógico no qual se assenta a unidade da Constituição (MAGALHÃES FILHO, 2011, p.180).

Então, sob pena de macular o sentido e o alcance de todo o texto constitucional (coerência interna), bem como de criar teratologias infraconstitucionais

(coerência externa), deve-se prezar pela interpretação que harmonize os dispositivos tidos até aqui como conflitantes.

Ora, como vimos acima, a importância de se conferir tratamento diferenciado às entidades beneficentes de assistência social tem razão política e social, uma vez que são fundamentais na concretização dos fundamentos e objetivos da República.

Com efeito, não basta apenas lhes conferirem o direito de ser imunes, mas deve-se facilitar o exercício da imunidade, sem perder de vista, é claro, as rédeas legais e o mínimo de rigor para tanto, sob pena de se desnaturar o sentido original do comando não-exacional.

São tantos os requisitos estabelecidos pela legislação ordinária que se torna difícil preenchê-los, o que, na prática, terminam por inviabilizar o gozo da imunidade tributária.

A doutrina comenta sobre a razão de ser a lei complementar o melhor veículo normativo para a regulação da imunidade:

Compreende-se a razão da exigência de lei complementar como veículo legislativo para disciplinar a matéria. É que se fosse o constituinte deixar a critério do Poder Tributante a fixação de requisitos necessários para o gozo da *imunidade*, à evidência, poderia ele criar tal nível de obstáculos, que viria a frustrar a finalidade para a qual a imunidade foi inserida na lei maior. (MARTINS, RODRIGUES. 2008, p. 140)

É importante frisar que não se trata de avaliar sob o aspecto *quantitativo*, no que se refere ao número de exigências estabelecidas por lei, qual será o tipo de norma a ser entendida como adequada.

Em verdade, trata-se de buscar aquela espécie legislativa que *melhor atenda às finalidade constitucionalmente estabelecidas*, isto é, aquela que garanta que as ditas entidades beneficentes realmente ajudem o Poder Público na efetivação dos direitos fundamentais.

Noutras palavras, trata-se de avaliar qual a espécie normativa que, *qualitativamente*, melhor atenda às exigências constitucionais de se alcançar uma *sociedade livre, justa e solidária*.

Por outro lado, a norma constitucional deve ser interpretada de tal forma que lhe seja possível extrair o *máximo de efetividade, realização prática e acatamento social* (MAGALHÃES FILHO, 2011, p. 44).

Através dos métodos teleológico e sociológico de interpretação, e sendo observados os Princípios de Interpretação Constitucional, chega-se à conclusão de que a lei complementar é o veículo normativo adequado para a finalidade (vantagem) social a que se destina o texto constitucional do artigo 195, §7º.

#### 4.2.3 E se fossem invertidos os papéis das leis ordinária e complementar?

O trabalho do cientista e do filósofo é diferente do trabalho do historiador. Esse, via de regra, se detém a analisar fatos pretéritos em uma zona de conforto. Isso porque aquilo que é de mais fácil análise, tendo uma menor chance de falhas e análises equivocadas.

Já aqueles, contudo, tem que constantemente se aventurar no desconhecido, no que está por vir, e, muitas vezes, sobre o que nem se sabe se há possibilidade de ocorrer.

Em razão disso, uma ponderação merece relevo.

Ante o *atual e vigente* ordenamento, temos que, como bem delineado até aqui, a lei complementar, de fato, é a melhor espécie para normatizar a regulação dos requisitos do artigo. Pois bem.

Mas se fossem invertidos os “papéis” da lei ordinária e da lei complementar? Melhor dizendo, se a lei ordinária passasse a ter critérios como os do art. 14 do CTN e a lei complementar aumentasse significativamente em número e dificuldade o número de requisitos para o gozo da imunidade tributária pelas entidades beneficentes?

A questão, embora seja “de laboratório”, é tormentosa.

Isso porque estaríamos diante da seguinte situação: seria possível argumentar que, como é a lei complementar que regula os limites ao poder de tributar (Art. 146, II, da CF/88), seria ela a espécie cabível para regular o gozo da imunidade.

Ora, nesse caso, a aplicação do Princípio da Unidade da Constituição, que antes servia à aplicação da norma menos rigorosa, agora serviria à aplicação dela.

Ainda sim, não se poderia perder de vista a razão e a finalidade da imunidade tributária das entidades beneficentes de assistência social. Como exposto acima, ao buscar a máxima efetividade do texto constitucional, percebe-se que a lei deve facilitar, e não dificultar o gozo da desoneração.

Se a meta é estimular a participação das entidades do Terceiro Setor na consecução e realização das garantias fundamentais, deve o Estado fornecer meios para tanto. Nesse sentido:

Por outro lado, o Estado deve proteger, estimular o crescimento e o fortalecimento das organizações não-governamentais, através de vários mecanismos, como as isenções ou através de incentivos fiscais.

Os incentivos fiscais proporcionam não só o desenvolvimento do terceiro setor, mas também estimula a iniciativa privada em seus diversos seguimentos econômicos a participar com a sociedade na realização dos interesses sociais (LUNARDELLI, 2006, p.213).

Por tal razão, ainda que preveja o art. 146, II, a aplicação da norma complementar para regular o gozo da imunidade tributária das contribuições sociais ao terceiro setor, seria plausível a defesa de, nesse caso, defender a aplicação da lei ordinária, menos rígida e, portanto, mais fácil de ser observada.

O que se quer suscitar aqui é que, em verdade, a questão da espécie normativa (complementar ou ordinária) é um pano de fundo. O que interessa, sob o ponto de vista do Princípio da Força Normativa da Constituição e do Princípio da Máxima Efetividade, é saber qual espécie normativa, no caso concreto, é a que melhor se adéqua a conferir às entidades beneficentes melhores condições de exercer suas atividades.

E por outro lado, se olharmos o Princípio da Unidade da Constituição também chegaremos a essa conclusão. Isso porque sua premissa básica é, ante uma aparente antinomia entre dispositivos constitucionais, a inexistência de exclusão de uma norma em desfavor de outra, uma vez que o texto constitucional precisa de unidade e coerência.

Dessa forma, poder-se-ia concluir, mesmo sob o ponto de vista da unidade da constituição, que a norma que melhor se adequaria à imunidade das entidades beneficentes seria a ordinária, posto que seria a que melhor se adequaria aos fins sociais a que se destina.

Assim, estaríamos diante de uma curiosa situação, que será melhor entendida se explicada o seguinte raciocínio. Segundo ensina o Prof. Glauco Barreira, alguns autores entendem que a nova hermenêutica constitucional seria uma evolução da hermenêutica jurídica clássica, a ponto de o princípio constitucional da máxima efetividade ser considerado apenas uma extensão da interpretação sociológica (MAGALHÃES FILHO, 2009, p.50).

Pois bem. Se fosse a lei ordinária o veículo normativo mais adequado à realização das finalidades das entidades beneficentes, a mera *interpretação gramatical*, nesse caso, é com base no raciocínio por nós rechaçado acima, seria plenamente válido.

Isso porque o esforço hermenêutico com base nos princípios de interpretação constitucional nos conduziu à conclusão de que, por não estar expressamente prevista a palavra “complementar”, seria a lei ordinária, portanto, a eleita pelo constituinte.

Desse modo, a interpretação decorrente do método gramatical seria plausível, embora não fosse suficiente.

## 5 Considerações Finais.

A atividade do intérprete da norma jurídica, por mais que possa se dar *ad infinitum*, posto que assim é o pensamento, lugar em que acontece a interpretação, não pode ser desvinculada de mínimos parâmetros que orientem essa atividade.

Dessa forma, deve o intérprete utilizar os métodos de interpretação da norma jurídica, sejam eles os postos pela hermenêutica jurídica clássica, sejam os postos pela moderna hermenêutica constitucional.

E mais que isso: sua interpretação não se encontra desvinculada do mundo ao redor, tampouco das pessoas que nele habitam. A exegese do operador do direito tem conseqüências concretas, atingindo a muitos, todos os dias.

Por isso, nessa tarefa o exegeta deve buscar fazê-la de tal forma que extraia da norma o sentido e alcance que nela foram postos a fim de buscar a finalidade nela contida.

Com efeito, a interpretação da norma imunizante deve se dar a fim de que ela facilite a concreção dos valores constitucionalmente por ela albergados. Ora, se a norma imunizante, por exemplo, quer proteger os livros, é porque ela busca a difusão do saber e da cultura.

Nessa toada, se o preceito constitucional busca estender imunidade tributária às entidades de assistência social, é porque a norma busca dar amparo às suas atividades, desonerando sua folha tributária, permitindo que elas, assim, invistam tal montante em suas finalidades essenciais.

Por tal razão, em harmonia com os Princípios Constitucionais de Interpretação, a exegese que melhor favoreça tal desoneração, respeitados, por óbvio, os mínimos requisitos estabelecidos para tanto, a fim de máxima efetividade a ela.

Nesse sentido, no que tange à interpretação do Art. 195, §7º, da Constituição Federal de 1988, chegou-se à conclusão de que, de fato, trata-se de uma norma que preceitua uma imunidade tributária, e não de uma isenção, como menciona expressamente o texto.

Tal redação, em verdade, não está em consonância com a melhor técnica, tampouco com as próprias finalidades e conceitos do que sejam a imunidade e a isenção tributária.

De outra banda, tal norma preceitua que os requisitos para o gozo dessa imunidade devem ser estabelecidos por meio de “lei”, sem definir, no entanto, se se trata de lei complementar ou de lei ordinária.

Tal distinção, além da relevância acadêmica, reveste-se de relevância prática, uma vez que os requisitos estabelecidos por meio da lei ordinária são numericamente maiores e mais rígidos que os estabelecidos pela lei complementar.

Tendo em vista, portanto, os princípios norteadores da Hermenêutica Constitucional, sem perder de vista, no entanto, os clássicos métodos de Savigny, restou demonstrado que os requisitos, em verdade, devem ser os estabelecidos pelo veículo normativo que confira aos destinatários da imunidade a maior possibilidade de efetivar os valores constitucionalmente albergados pela norma imunizante.

No atual ordenamento jurídico, tal “lei” seria a lei complementar.

Contudo, se considerássemos uma hipótese de laboratório, que fosse, de que a lei ordinária conferisse máxima efetividade à imunidade tributária das entidades, não obstante à expressa previsão do Art. 146, II, da Constituição Federal de 1988 de que cabe à lei complementar regular os “Limites Constitucionais ao Poder de Tributar”, seria aquele veículo normativo o adequado para tratar da imunidade tributária do artigo 195, §7º, da Carta Magna.

O que se busca, em última análise, é a própria efetivação da Dignidade da Pessoa Humana, fundamento da República. Isso porque, na medida em que se facilita o trabalho de entidades privadas de finalidade pública, em áreas estratégicas e, é de bom alvitre frisar, tão negligenciadas pelo próprio Poder Público, que se lhe confirmam a imunidade tributária da maneira que menos custosa, inclusive juridicamente.

Com isso, direitos fundamentais constitucionalmente assegurados, como a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, e outros tantos, ganham importantes aliados.

Entender em sentido contrário, como fez o próprio Supremo Tribunal Federal em julgamentos pretéritos, entendendo pela necessidade de normatização dos requisitos da imunidade por meio de lei ordinária, termina por fulminar atividades legítimas e solidárias, sob o parco manto de se fazer valer o Direito a qualquer custo, e que as formas prevalecem sobre valores e princípios.

Em razão de todo o exposto, tendo em vista os objetivos e fundamentos da república, tendo em vista a necessidade de efetivação dos direitos fundamentais, tendo em vista a valorização e estímulo à participação de entidades do Terceiro Setor, e dentre elas, as Entidades Benéficas de Assistência Social, defende-se que a imunidade tributária do Art. 195, §7º, da Constituição Federal de 1988 deve ser regulada, no atual ordenamento jurídico, por meio de lei complementar.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ARRUDA, José Jobson de A.; PILETTI, Nelson. *Toda a História: História Geral e História do Brasil*. 6ª ed. São Paulo: Ática, 1996.
- ASSEF, Instituto. *O Brasil e a Carga Tributária*. Disponível em [http://www.institutoassaf.com.br/downloads/analise\\_48\\_nov\\_2011.pdf](http://www.institutoassaf.com.br/downloads/analise_48_nov_2011.pdf). Acesso em 01/05/2013.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. 13ª Tiragem. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 23ª ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília-DF. Disponível em <<http://www4.planalto.gov.br/legislacao>>. Acesso em 21/04/2013.
- \_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9/DF. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrida: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 28 de novembro de 1995. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013.
- \_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF. Requerente: Confederação Nacional dos Trabalhadores no Comércio - CNTC. Requerido: Presidente da República/Congresso Nacional. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013
- \_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 566.662/RS. Recorrente: Sociedade Beneficente de Parobé. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 21 de fevereiro de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22.192-9/DF. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrido: União. Relator: Celso de Mello. Brasília, 28 de novembro de 1995. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 27.093-8/DF. Recorrente: Fundação Educacional da Região de Joinville - FURJ. Recorrido: União. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 02 de setembro de 2008. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº 420-0/RJ. Impetrante: Irmandade da Santa Cruz dos Militares. Impetrado: Congresso Nacional. Relator: Marco Aurélio. Brasília, 31 de agosto de 1994. Disponível em: < <http://www.stf.gov.br>> . Acesso em 21/04/2013

CARRAZA, Roque Antonio. A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem fins lucrativos: arts. 150, VI, “C”; 150, §4º, e 195, §7º da Constituição Federal. Brasília: Rosseto, 2006.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. ICMS. 15ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e Contribuições Para a Seguridade Social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

COELHO, Inocêncio Mártires. Curso de Direito Constitucional. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. Hermenêutica. São Paulo: Malheiros, 2004.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HESSE, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República Federativa da Alemanha*. 20ª ed. Tradução alemã por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sérgio A. Fabris, Editor, 1998.

LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. *Terceiro Setor, Políticas Públicas e Tributação*. OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de (Coordenador). *Direito do Terceiro Setor: Atualidades e Perspectivas*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Paraná, 2006.

LUNARDELLI, Regina Andrea Accorsi. *Tributação do Terceiro Setor*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_, *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MAGALHÃES FILHO, Glauco. *Hermenêutica Jurídica Clássica*. Florianópolis: Conceito Editora, 2009.

\_\_\_\_\_, *Hermenêutica e Unidade Axiológica da Constituição*. 4ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

MÂNICA, Fernando Borges. *Panorama Histórico Legislativo do Terceiro Setor no Brasil: do Conceito de Terceiro Setor à Lei da Oscip*. OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de (Coordenador). *Direito do Terceiro Setor: Atualidades e Perspectivas*. Curitiba: Ordem dos Advogados do Brasil, Seção do Paraná, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *A Imunidade Tributária das Entidades de Educação e de Assistência Social sem fins Lucrativos à Luz da CF/88*. CARVALHO, Cristiano (Coordenador). *Aspectos Jurídicos do Terceiro Setor*. 2ª ed, revista e atualizada. São Paulo: MP, 2008.

MAXIMILLIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS: Aspectos Teóricos e Práticos. 5ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

PANDOLFO, Rafael. *O artigo 195, § 7º, da Constituição Federal e o minotauro lógico*. Revista de Doutrina do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Porto Alegre, nº 51, dezembro de 2012. Disponível em <[http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao008/rafael\\_pandolfo.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao008/rafael_pandolfo.htm)>. Acesso em 21/04/2013.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições: Teoria Geral, Contribuições em Espécie. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

REALE, Miguel. Lições Preliminares de Direito. 27ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

RODRIGUES, Denise Lucena. A Imunidade Como Limitação às Competência Impositiva. São Paulo: Malheiros, 1995.

\_\_\_\_\_. Crédito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2004.

VALE, Nathália Karoline Carvalho Maia. *A Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. 2011. 57f. Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará para obtenção do grau de bacharel em Direito.