

**FÓRUM NACIONAL DAS INSTI  
TUIÇÕES FILANTRÓPICAS -  
FONIF - PEC Nº 287/2016 - SUA  
NÃO-REPERCUSSÃO NAS IMU  
NIDADES TRIBUTÁRIAS CON  
TEMPLADAS NOS ARTS. 150,  
VI, C, E 195, § 7º, DA CF -  
QUESTÕES CONEXAS**

**SUMÁRIO**

CONSULTA .....	p. 3
PARECER .....	p. 4
1. Circunscrição do problema e plano de trabalho .....	p. 4
PRIMEIRA PARTE: Considerações gerais .....	p. 5
2. Os princípios e valores constitucionais que disciplinam as imunidades tributárias .....	p. 5
3. As imunidades tributárias das “ <i>instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos</i> ” (art. 150, VI, <i>c</i> , da CF) .....	p. 17

3.1. O alcance do tópico “ <i>atendidos os requisitos da lei</i> ” (art. 150, VI, c, <i>in fine</i> , da CF) .....	p. 27
4. As imunidades tributárias das “ <i>entidades beneficentes de assistência social</i> ” (art. 195, § 7º, da CF) .....	p. 35
<b>SEGUNDA PARTE: O caso concreto</b> .....	p. 43
5. Reequacionamento do problema e encaminhamento de sua solução jurídica .....	p. 43
6. Súmula dos fatos mais relevantes .....	p. 46
7. Breve análise dos dispositivos que dizem de perto com o objeto deste parecer jurídico .....	p. 49
8. Análise das ponderações dos Deputados Federais Arthur Maia e Paulo Pereira da Silva .....	p. 51
9. Análise da emenda apresentada pelo Deputado Federal Lincoln Portela. Sua inconstitucionalidade .....	p. 62
10. Observações adicionais .....	p. 70
<b>Resposta ao quesito</b> .....	p. 79

# **CONSULTA**

O prestigioso *FÓRUM NACIONAL DAS INSTITUIÇÕES FILANTRÓPICAS - FONIF* (Consulente), por intermédio de seus ilustres Advogados, os Doutores DÉCIO MILNITZKY e CUSTÓDIO PEREIRA, honra-nos sobremodo, submetendo à nossa apreciação a seguinte **CONSULTA**:

*“Em face da iminente reforma da Previdência, há interesse na obtenção, através do Consulente, de um parecer sobre a viabilidade jurídica, ou não, de uma limitação ao poder de tributar imposta por assembleia nacional constituinte vir a ser derogada por meio de emenda constitucional.*

*“Noutros termos, diante de críticas demagógicas e desprendidas da realidade, difundidas pela imprensa, indaga-se se a proposta de emenda constitucional (PEC 287/2016) pode pôr em risco efetivo a imunidade das filantrópicas, devidamente certificadas como entidades beneficentes de assistência social”.*

Para nosso conhecimento e análise, os eminentes Causídicos fizeram chegar às nossas mãos cópia da Proposta de Emenda à Constituição nº 287, de 2016 (PEC 287/2016), acompanhada de sua respectiva justificção, bem como de outros documentos necessários à exata compreensão do assunto.

# **PARECER**

## **1. Circunscrição do problema e plano de trabalho**

Deseja-se saber, em síntese, se a Proposta de Emenda Constitucional nº 287/2016, ora em tramitação na Câmara dos Deputados, pode, caso aprovada, fazer perigar a imunidade tributária das filantrópicas (*lato sensu*)<sup>1</sup>, devidamente certificadas como entidades beneficentes de assistência social.

Para darmos maior cientificidade às nossas respostas, dividiremos o presente parecer jurídico em duas partes.

Na primeira, teceremos algumas considerações sobre os princípios e valores constitucionais que disciplinam as imunidades tributárias, bem assim, o alcance dos arts. 150, VI, “c”, e do art. 195, § 7º, da Carta Magna, que não podem ser restringidos por meio

---

<sup>1</sup>. Por “filantrópicas *lato sensu*” devem ser entendidas (i) as filantrópicas *estrito sensu*, (ii) as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e, (iii) as entidades beneficentes de assistência social.

O assunto será escandido no item 10, deste parecer jurídico.

de emendas constitucionais, nem, muito menos, pela interpretação que a elas venha a ser dada.

Ato contínuo, uma vez fixadas as premissas básicas do assunto, trataremos de responder, fundamentadamente, à questão que nos foi submetida.

## **PRIMEIRA PARTE: Considerações gerais**

### **2. Os princípios e valores constitucionais que disciplinam as imunidades tributárias**

**I-** A Constituição da República Federativa do Brasil outorgou, às pessoas políticas (União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal), competências tributárias, vale dizer, aptidões jurídicas para instituir *in abstracto* tributos, descrevendo, legislativamente, suas *hipóteses de incidência*, seus *sujeitos ativos*, seus *sujeitos passivos*, suas *bases de cálculo* e suas *alíquotas*.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup>. Para maior aprofundamento do assunto, v. nosso *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros Editores, São Paulo, 31<sup>a</sup> ed., 2017, pp. 593 a 844.

Entretanto, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhes são afetos, se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos por meio de regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação).

Entre estas regras negativas, permitimo-nos destacar as que cuidam das *imunidades tributárias*,<sup>3</sup> vale dizer, das proibições (“*incompetências*”) para que os entes políticos onerem com exações fiscais certas pessoas, seja em função de suas naturezas jurídicas, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.<sup>4</sup> Isso é feito em ordem a preservar valores que o Poder Constituinte reputou sobremodo relevantes (o equilíbrio federativo, a atuação de entidades filantrópicas, a liberdade religiosa, a liberdade de imprensa, o fomento à educação e à cultura etc.), a ponto de não poderem ser colocadas em risco pela tributação.

---

<sup>3</sup>. Consta que, em Atenas, na época de Péricles, grassou grave peste, que dizimou mais da metade da população. O próprio Péricles sucumbiu ao mal.

Em meio ao pavor generalizado, os atenienses perceberam estupefatos que alguns anciãos, ainda que em contato direto com os pestosos, não contraíam a moléstia. Diante deste fato - que não conseguiam explicar, já que a Medicina da época desconhecia os anticorpos -, votaram uma lei, obrigando estes idosos a cuidarem dos doentes e, quando fosse o caso, a sepultá-los. Tais idosos eram conhecidos como “os imunes”.

O vocábulo migrou para a antiga Roma, gerando o termo latino *immunitas*, com o sentido de guarda ou proteção contra um *munus*, vale dizer, um encargo público. A palavra também era empregada para indicar a desoneração do pagamento de tributos.

<sup>4</sup>. As imunidades encerram regras negativas de competência tributária, veiculadas no próprio texto constitucional. Não implicam cassação da faculdade de tributar, mas, apenas, lhe dão a fisionomia jurídica que o constituinte originário entendeu adequada, para que os valores que soberanamente consagrou (v.g., a liberdade religiosa) não fossem prejudicados pela tributação. Nesse sentido, não é impróprio falar que tais regras negativas marcam, sobre certos fatos ou situações, a incompetência tributária das pessoas políticas, às quais impõem deveres de omissão.

As imunidades tributárias, portanto, encerram limitações,<sup>5</sup> postas na própria Constituição Federal, à ação estatal de criar tributos, justamente porque atendem aos interesses maiores da sociedade.

**Ia-** Sendo mais específicos, as imunidades tributárias acarretam, nas situações por elas descritas no texto constitucional, a incompetência das pessoas jurídicas de direito público interno, para expedirem regras que tenham por objeto a tributação. Nem o legislador, nem o administrador fazendário, nem o juiz, nem o intérprete, podem torná-las inócuas; muito menos, diminuir-lhes o alcance ou suprimi-las.

Invocando o magistério sempre fecundo de Misabel Derzi temos que:

*“Se tomarmos a palavra competência no sentido de poder tributário já delimitado (como pretende Paulo de Barros Carvalho), então a norma de competência é um conjunto que resulta da seguinte subtração: norma de atribuição de poder – norma denegatória de poder (imunidade). O que é preciso registrar é que as imunidades somente adquirem sentido e função, uma vez relacionadas com as normas atributivas de poder, cuja abrangência elas reduzem”.*<sup>6</sup>

Portanto, as regras de imunidade, defluindo diretamente da Carta Magna, sua única fonte,<sup>7</sup> contribuem para dar a

---

<sup>5</sup>. O conceito jurídico de *limitação* foi bem precisado por Marco Aurélio Greco; verbis: “As limitações (como seu próprio nome diz) têm função ‘negativa’, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador infraconstitucional; ou seja, apontam para algo que o constituinte quer ver ‘não atingido’ ou ‘protegido’. Em suma, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para onde não seguir” (“Imunidade Tributária”, in *Imunidades Tributárias* - obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1998, p. 710 - os grifos são do autor).

<sup>6</sup>. *Notas de Atualização ao livro Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (Rio de Janeiro, Forense, 2010, 8ª ed., p. 378).

conformação final das competências tributárias das pessoas políticas.<sup>8</sup> Ao fazê-lo, protegem da ação do próprio Poder Legislativo situações ou comportamentos que a ordem jurídica considera mais importantes do que o carregamento de dinheiro para os cofres públicos. Como corolário, impedem a ocorrência do *fato impositivo tributário*, justamente porque vedam a criação da *hipótese de incidência* do tributo.

Por estabelecerem restrições à atividade legislativa, as regras de imunidade tributária envolvem aquilo que se convencionou chamar de “*limitações de conteúdo*”. É que tais regras não impõem propriamente, ao Poder Legislativo, o dever de deixar de legislar, mas determinam que, qualquer legislação que as contrarie, será nula. No dizer expressivo de Herbert Hart, as “*limitações de conteúdo*” veiculam “*inabilitações jurídicas*” (*legal disabilities*) para disciplinar, de certo modo, determinados temas.<sup>9</sup>

Portanto, as imunidades tributárias demarcam a extensão das regras constitucionais que permitem tributar e, deste modo, somente revelam sua extensão, significado e alcance, quando confrontadas com as normas constitucionais que outorgam, às pessoas políticas, competências tributárias.<sup>10</sup> A par disso, porque dotadas de forte

---

7. Concordamos com Renato Lopes Becho quando observa: “... em matéria de imunidade, a primeira fonte é a Constituição Federal. Abaixo dela, a fonte jurídica da imunidade é o Poder Judiciário. Não há espaço, nessa matéria, para o desenvolvimento legislativo, o que significa dizer que a lei ou o processo legislativo não é fonte do direito em relação às imunidades” (*Lições de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 3ª ed., 2015, p. 457).

8. José Souto Maior Borges ressalta, com propriedade, que a competência tributária nasce constitucionalmente limitada, inclusive pelas regras de imunidade (*Teoria Geral da Isenção Tributária*, Malheiros Editores, São Paulo, 3ª ed., 2011, pp. 217 e ss.).

9. *El Concepto de Derecho*, tradução de Genaro R. Carrió, Editora Nacional, México, 1980, 2ª edição (reimpressão), 1980, pp. 82 e ss.



carga axiológica, têm a propriedade de potencializar a eficácia de direitos fundamentais.<sup>11</sup>

**Ib-** Acrescentamos que, no contexto constitucional em foco, *imunidade – conforme* melhor veremos nas páginas subsequentes – é vedação absoluta ao exercício da tributação.<sup>12</sup>

É o que Ives Gandra da Silva Martins, com seu notável saber jurídico e incomum poder de síntese, averba:

*“Quando as autoridades fiscais, ao tratarem do tema, falam em ‘renúncia fiscal’, esquecem que, por ser a imunidade uma vedação constitucional ao poder de tributar, não podem renunciar ao que não têm. Ninguém renuncia a algo que não possui”*.<sup>13</sup>

Assim, diante de uma situação de imunidade, a pessoa política só tem um caminho a seguir: o da abstenção. Melhor dizendo, não pode criar legislativamente o tributo, nem, tampouco, lançá-lo, valendo-se de artifícios hermenêuticos. Acerca do assunto, o Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, aduziu:

*“O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados*

---

<sup>10</sup>. Concordamos, pois, com Misabel Derzi, quando observa (*Limitações...*, pp. 376 a 378) que as regras de imunidade só ganham sentido ao serem cotejadas com as que permitem tributar.

<sup>11</sup>. Cf. Regina Helena Costa, *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*, Malheiros Editores, São Paulo, 2ª ed., 2006, p. 44.

<sup>12</sup>. Em razão disso, equivoca-se quem apregoa que a imunidade é renúncia, da pessoa política, ao direito (poder) de tributar. Tal renúncia já foi feita pelo povo brasileiro que, reunido em Assembleia Nacional Constituinte, editou a Constituição da República Federativa do Brasil. Portanto, como as regras de imunidade passam ao largo da competência tributária das pessoas políticas, estas não podem renunciar a direito que não possuem.

<sup>13</sup>. Prefácio ao livro *Imunidades Tributárias dos Templos e Instituições Religiosas*, de Roque Antonio Carrazza (Noeses, São Paulo, 2015, p. X).

*no texto constitucional, que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. (...)*

*“Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições”.*<sup>14</sup>

A essas oportunas observações permitimo-nos acrescentar que as imunidades tributárias protegem o interesse coletivo, criando um campo que não pode ser alvo de tributação, ainda que o constituinte derivado venha (inconstitucionalmente, ressalte-se) a restringi-lo.

Destarte, longe de serem meras benesses, são salvaguardas, postas pela Constituição, contra a ação estatal de exigir determinados tributos, pelo que – calha insistir – ajudam a delinear o campo tributário das pessoas políticas.<sup>15</sup> Sendo proibitivas, exercem a *função de bloqueio*<sup>16</sup> de medidas tributárias que não foram desejadas pelo Poder Constituinte.

---

<sup>14</sup>. ADIn 712-MG, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 19.2.1993.

<sup>15</sup>. Tal é a lição de Antônio Roberto Sampaio Dória; *verbis*: “Imunidade não é favor. Não é liberação de alguns de um dever coletivo. É ‘salvaguarda constitucional’ imanente que politicamente estrutura um regime, definindo certas matérias, que reputa de vital relevância, e atraindo-as para sua esfera normativa, exclusiva. Nem, quando se trata de medida de repercussão tributária, agrava a repartição dos custos públicos para os que não se lhe inscrevem no círculo de destinatário. ‘Em verdade, erigindo uma imunidade, a Constituição já delimita, assim, o campo de incidências tributárias originárias: noutros termos, a competência tributária outorgada constitucionalmente à União, Estados e Municípios sequer abrange certas pessoas, objetos ou atividades, excluídas que estão pela imunidade concedida (e por força de motivos que interessam à própria estrutura e imanência do regime), à margem do método de divisão das despesas públicas” (“Imunidades tributárias e impostos de incidência plurifásica, não-cumulativa”, *in* Revista de Direito Tributário n.º 5, pp. 69/70).

**Ic-** Evidentemente, por terem assento constitucional, as imunidades tributárias reclamam análise sob a exclusiva óptica da Carta Magna. Deveras, o alcance dessas desonerações fiscais não deve ser construído com base na normatividade infraconstitucional (v.g., no Código Tributário Nacional), mas, apenas, com apoio na própria Constituição Federal, que há de ser entendida e aplicada de acordo com os valores<sup>17</sup> (segurança, liberdade, cidadania, solidariedade, educação, liberdade religiosa etc.) e princípios<sup>18</sup> (segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade, dignidade da pessoa humana etc.) que ela consagra, muitos dos quais elencados já em seu *preâmbulo*.<sup>19</sup>

**Id-** As normas imunizantes, fruto da vontade constituinte, impedem que as de tributação atuem, motivo pelo qual criam situações permanentes de não-incidência, que, ao contrário do que se dá

---

<sup>16.</sup> Sobre a *função de bloqueio das normas proibitivas*, vide, de Tercio Sampaio Ferraz Jr., *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação* (Atlas, São Paulo, 4ª ed., 2003, p. 201).

<sup>17.</sup> Valor é um querer da sociedade, e sua relevância decorre do fato de aglutinar consensos. Para a Filosofia, é o objeto de preferência ou de escolha, e, bem por isso, "digno de ser selecionado" (Cícero, *De finibus*, III, 6, 20). Para Nicola Abbagnano, "a melhor definição de valor é a que o considera como possibilidade de escolha, isto é, como uma disciplina inteligente das escolhas, que pode conduzir a eliminar algumas delas ou a declará-las irracionais ou nocivas, e pode conduzir (e conduz) a privilegiar outras, ditando a sua repetição sempre que determinadas condições se verifiquem" (*Dicionário de Filosofia*, trad. de Alfredo Bosi e Ivone Castilho Benedetti, São Paulo, Martins Fontes, 2003, p. 993 - os grifos são do autor).

<sup>18.</sup> Em nosso *Curso*, definimos princípio como sendo "um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam" (*op. cit.*, p. 49).

<sup>19.</sup> O *preâmbulo*, embora não integre o *corpus dispositivo* da Constituição Federal, veicula uma especial pauta hermenêutica, que serve para iluminar a inteligência das normas constitucionais. Com efeito, nele, o constituinte originário, por haver sintetizado os pontos capitulares do texto que iniciava sua vigência, deu valiosos subsídios para a interpretação doutrinária e jurisprudencial da Carta Magna.

com as isenções tributárias, nem mesmo a lei, quanto mais um ato normativo infralegal, podem anular.

**II-** Dando curso ao nosso raciocínio, temos que as imunidades tributárias – que alguns impropriamente definem como sendo “*hipóteses de não incidência tributária constitucionalmente qualificadas*”<sup>20</sup> – conferem, aos destinatários, direitos públicos subjetivos<sup>21</sup> de não serem compelidos a recolher tributos, nas situações que elas apontam. Dão às pessoas (físicas ou jurídicas) aquilo que poderíamos chamar de “*garantia de não serem alvo de exações*” (direito público subjetivo de não tributação), enquanto praticam determinados fatos ou atos jurídicos.

Dessa forma, caso o ente tributante venha a atingir o patrimônio de pessoa imune, esta terá legitimação ativa para ingressar em juízo e pleitear a invalidade da pretensão estatal.<sup>22</sup>

**Ila-** Permitimo-nos destacar que as normas imunizantes, além de explicitarem formalmente a incompetência do legislador ordinário (ou, em alguns casos, do legislador complementar<sup>23</sup>)

---

<sup>20</sup>. O conceito nos parece equivocado, porque, em nosso ordenamento jurídico, nunca existiu atribuição de competências tributárias sobre as situações contempladas nas regras imunizantes. Na realidade, as competências tributárias já nasceram demarcadas pelo Texto Magno, inclusive por meio das regras de imunidade que ele alberga. Ademais, tais regras sempre incidem, justamente para impedir a tributação, nas hipóteses de que tratam.

<sup>21</sup>. *Direitos públicos subjetivos*, na lição escorreita de Riccardo Guastini, são os que derivam de normas que conferem, aos destinatários, direitos oponíveis ao Estado.

<sup>22</sup>. A regra imunizante confere, à pessoa física ou jurídica por ela alcançada, o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado, ou seja, de não ver seu patrimônio jurídico agredido fora do campo aberto à tributação.

<sup>23</sup>. Demandam lei complementar, para serem validamente instituídos, os *empréstimos compulsórios* (cf. art. 148, da CF), os *impostos*

para instituir tributos (evidentemente nas situações abarcadas por seus preceitos), conferem, por via reflexa, às pessoas por elas alcançadas, o *direito fundamental de defesa*, vale dizer, o direito de bater às portas do Judiciário, para que este Poder, uma vez constatada a violação, fulmine a inconstitucionalidade.

**IIb-** Daí podermos dizer que as regras imunizantes têm (i) por *destinatários imediatos* os entes federativos, inibindo-lhes o exercício das competências tributárias, e (ii) por *destinatários mediatos*, as pessoas que elas indicam, que passam a ter o direito público subjetivo de não serem alvo de tributação, nas situações descritas no Diploma Maior.<sup>24</sup>

**III-** Aprofundando o assunto, temos que os preceitos imunizantes fixam, por assim dizer, a *não-competência (incompetência)* dos entes políticos para onerarem com tributos, certas pessoas, (i) em função de sua natureza jurídica (v.g., instituição educacional sem fins lucrativos), (ii) enquanto realizam determinada operação jurídica (v.g., a venda de livros), ou (iii) por se encontrarem em dada situação jurídica (v.g., a de proprietário de pequena gleba rural, que, não possuindo outro imóvel, a explore).

---

*residuais* (cf. art. 154, I, da CF) e as *contribuições sociais* que criam novas fontes de custeio para a seguridade social (cf. art. 195, § 4º, da CF).

<sup>24</sup>. No mesmo sentido, Heleno Taveira Torres anota: “Como normas constitucionais, as imunidades dirigem-se ‘imediatamente’ às unidades do federalismo e vinculam os legislativos e respectivas administrações tributárias ao exercício da tipicidade e dos atos administrativos sobre os fatos, as pessoas ou as situações tuteladas pelo ordenamento constitucional. Apenas ‘mediatamente’ as regras imunitárias reportam-se aos beneficiários, pela garantia de proteção dos direitos envolvidos” (“Teoria da Norma de Imunidade Tributária e sua Aplicação às Entidades sem Fins Lucrativos”, *in* *Direito Tributário e Ordem Econômica*, Quartier Latin, São Paulo, 2010, p. 160).

Portanto, a lei, ao descrever a norma jurídica tributária, não pode, sob pena de manifesta inconstitucionalidade, colocar pessoas imunes na contingência de recolher *aqueles* tributos indicados na Carta Suprema. Também não o pode fazer a Administração Fazendária, que, ao interpretar e aplicar a lei, vê-se duplamente compelida a levar em conta os ditames constitucionais.

**IV-** Logo, desobedecer a uma regra de imunidade equivale a incidir em inconstitucionalidade. Ou, parafraseando Aliomar Baleeiro, “*as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam*”.<sup>25</sup>

Aproveitando o mote, permitimo-nos acrescentar: *as imunidades tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam.*

De fato, se nem a lei pode anular ou restringir as situações de imunidade contempladas na Constituição, por muito maior razão (argumento *a fortiori*) não o poderão fazer o exegeta e o aplicador das normas tributárias.

Em suma, criar tributos, só a lei pode; violar imunidades tributárias, nem ela pode.

**V-** Do quanto acabamos de expor, ressaí que a interpretação, vale dizer, a construção do sentido dos preceitos imunizantes,<sup>26</sup> há de ser *ampla e generosa* (Geraldo Ataliba), já que eles

---

<sup>25</sup>. *Direito Tributário Brasileiro*, Forense, Rio de Janeiro, 1ª ed., 1970, p. 87.

<sup>26</sup>. Observamos, com Ludwig Wittgenstein, (Investigações Filosóficas, tradução de José Carlos Bruni, *in Os Pensadores*, São Paulo, Abril Cultural, 1979, pp. 33 a 55), que a interpretação não é

expressam a vontade do Constituinte de preservar da tributação, *valores* de particular significado político, social, religioso, econômico etc. Noutros torneios, as normas constitucionais que tratam do assunto devem ser interpretadas teleologicamente e da forma mais ampla possível (interpretação extensiva), em sintonia, de resto, com a regra “*in dubio pro immunitatem*”.<sup>27</sup> Nenhum artifício poderá ser criado, pelo legislador ou pelo aplicador, em ordem a costear a *voluntas constitutionis*.

**VI-** Anote-se que a consagração, pelo texto constitucional, de imunidades tributárias, é sempre a consequência lógica de um direito fundamental. Assim, para salvuardá-lo, pedem interpretação extensiva. Nessa linha, temos o voto do Min. Dias Toffoli, que, no julgamento do RE 38509-DF, afirmou: “*A imunidade é uma garantia constitucional outorgada pela Carta Política ao jurisdicionado. É um direito fundamental que deve, com tal predicação, ser interpretado extensivamente*”.<sup>28</sup>

---

a simples extração do conteúdo do texto normativo, mas um ato de construção do seu sentido.

<sup>27</sup>. No mesmo sentido, Ives Gandra da Silva Martins; *verbis*: “À evidência, a imunidade não pode ser interpretada de forma restritiva (...). Por essa razão, de excepcional relevância para a compreensão do fenômeno da imunidade é a intenção legislativa. Saber o que pretendeu o constituinte” (“Imunidade Constitucional de Publicações”, *in* Revista de Direito Tributário nº 41, p. 224).

Aliomar Baleeiro concorda com esta linha de pensamento; *verbis*: “As imunidades, como as demais limitações ao poder de tributar, têm a característica de deixar transparecer sua índole nitidamente política, o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica” (trecho citado no acórdão prolatado no MS nº 8688-PE).

<sup>28</sup>. 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, maioria de votos, vencido o Min. Marco Aurélio, j. 6.08.2013, DJE 14/08/2013.

Também em outros julgados,<sup>29</sup> o Pretório Excelso acolheu a tese de que as imunidades tributárias devem receber interpretação extensiva e teleológica.

**VII-** Muito bem. De acordo com a maior ou menor amplitude das imunidades tributárias, estas se dividem em *(i)* genéricas (v.g., as apontadas no art. 150, VI, da *CF*, que alcançam todos os impostos) e específicas (v.g., as apontadas no art. 150, § 2º, X, *a a d*, da *CF*, que alcançam apenas o *ICMS*).

Entretanto, *genéricas* ou *específicas*, as imunidades sempre excluem da competência tributária as pessoas a que se referem. E, ao fazê-lo, veiculam direitos fundamentais, que, por integrarem o núcleo da Constituição (*Verfassungskern*), não podem ser anulados, nem mesmo por meio de emendas constitucionais (cf. art. 60, § 4º, IV, da *CF*<sup>30</sup>).

Muito bem, estendido este pano de fundo, estudaremos agora, sucessivamente, as imunidades tributárias das “*instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos*” (art. 150, VI, ‘*c*’, da *CF*), bem assim das “*entidades beneficentes de assistência social*” (art. 195, § 7º, da *CF*).

---

<sup>29</sup>. Por exemplo, no julgamento do pedido de liminar na ADIn nº 2.028-5.

<sup>30</sup>. Constituição Federal - “Art. 60 (‘omissis’) (...) § 4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV- os direitos e garantias individuais”.



### **3. As imunidades tributárias das “instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos” (art. 150, VI, c, da CF)**

**I-** As instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos são imunes à tributação por meio de impostos. É o que preceitua o art. 150, VI, c, da Constituição Federal; *verbis*:

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

.....

*“VI- instituir impostos sobre:*

.....

*“c) o patrimônio, renda ou serviços... das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos aos requisitos da lei”.*

Trata-se de imunidades “*implicitamente necessárias*”,<sup>31</sup> porquanto decorrem do *princípio da capacidade contributiva* (art. 145, § 1º, primeira parte, da CF<sup>32</sup>). Com efeito, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, por não apresentarem resultados econômicos, passam ao largo dos impostos. Queremos com isso significar que as desonerações continuariam presentes, ainda que à míngua de previsão constitucional.

---

<sup>31</sup>. Misabel Derzi, *Notas de Atualização* ao livro *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, de Aliomar Baleeiro (Rio de Janeiro, Forense, 2010, 8ª ed., p. 374).

<sup>32</sup>. Constituição Federal - “Art. 145 - (omissis) - § 1º. Sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”.

Como quer que seja, a expressa menção constitucional à ausência de fins lucrativos reforça a tese de que a imunidade em questão foi concedida para que a educação e a assistência social – atividades essenciais do Estado, pois formam o homem para que se insira na sociedade como cidadão consciente – venham complementadas por terceiros economicamente desinteressados.

**II-** Ressai, com facilidade, pois, que estas imunidades objetivam estimular entidades privadas a, sem escopo econômico ou lucrativo, terçar lanças ao lado do Poder Público, em favor da educação e da assistência social, matérias que, em nosso País, lamentavelmente deixam muito a desejar.

Aliás, esta visão desgarrar-se da ideia, que pessoalmente não aceitamos, de que as imunidades tributárias envolvem privilégios. Na realidade, elas são instrumentos de garantia e promoção de valores essenciais à sociedade – como estes que, de modo economicamente desinteressado, giram em torno da educação e da assistência social.

Por outro lado, tipificaria indesculpável contrassenso (e o Direito se compadece com o bom senso) as pessoas políticas exigirem impostos de entidades *non profits*, ou seja, cujo patrimônio ou eventuais *superávits* está preordenado ao desempenho de funções tipicamente estatais. Noutras palavras, seria um despautério jurídico o Estado, que, em matéria educacional e assistencial, está longe de fazer o que deve, ainda por cima viesse a cobrar impostos das entidades que, sem fins lucrativos, o substituem.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup>. É o que igualmente pensa Ruy Barbosa Nogueira; *verbis*: "... seria um dos maiores absurdos que as entidades de caridade,

Portanto, o art. 150, VI, c, da Constituição Federal, impede que os instrumentos tributários tolham o desempenho, por tais entidades – verdadeiras auxiliares do Poder Público –, de funções (estatais) voltadas, sem interesses econômicos, à educação e à assistência social.

Em suma, o sentido destas desonerações fiscais salta aos olhos: trazer, para nosso Estado Democrático de Direito, a garantia de que não incidirão impostos sobre entidades privadas que colaborarem, sem fins lucrativos, com o Poder Público, no exercício das relevantíssimas funções educacionais e assistenciais.

Além disso, as imunidades tributárias das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, colimam a estimular sua multiplicação, já que indubitavelmente prestam relevantes e sempre mais necessários serviços à população em geral, máxime à mais carente.

**III-** Assim, como não é difícil notar, a Carta Magna, neste passo, colocou as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, no rol daquelas em favor das quais o Estado solicita a colaboração de toda a sociedade, oferecendo-lhes, em contrapartida, o direito fundamental de não serem submetidas à tributação por meio de impostos.

De fato, é justamente porque o Estado não reúne condições objetivas para levar avante, de modo satisfatório, a educação do

---

*científicas ou de educação, sem fins lucrativos, fossem obrigadas a pagar impostos ao tesouro público, quanto todo o seu patrimônio, rendas ou serviços já são destinados a preencher tais funções ou atribuições essenciais do Estado” (Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988, Saraiva, São Paulo, 2ª ed., 1992, p. 71).*

povo e a assistência social *lato sensu*, que estimulou tais “*instituições*” de direito privado a suprir-lhe as deficiências, dando-lhes, em contrapartida, no mais elevado plano normativo, ou seja, na Constituição Federal, a vantagem de não serem submetidas à tributação por meio de impostos. Ora, a renúncia de receita, *in casu*, é consequência do esforço, que as entidades fazem, em favor do fomento à educação e à assistência social.

**IV-** Aqui chegados, registramos que o termo “*instituições*” (do latim *instituere*: fixar, construir, ensinar) tem, na passagem constitucional em foco, a acepção técnica de pessoas jurídicas de direito privado, criadas em caráter permanente, com o objetivo de atender ao interesse coletivo, vale dizer, de perseguir finalidades públicas. Noutras palavras, ele se refere a entidades que colimam a dar efetividade, de modo economicamente desinteressado, a valores ligados ao vasto e importantíssimo campo da educação e da assistência social.

Neste contexto, as “*instituições de educação e de assistência social*” podem assumir a natureza jurídica de associações civis, fundações privadas, serviços sociais etc.,<sup>34</sup> bastando que estejam preordenadas a garantir às pessoas a fruição dos direitos sociais em sentido lato, tais como definidos na Constituição Federal. O fundamental, para que gozem das imunidades tributárias em tela, é que (i) sejam qualificadas, pela ordem jurídica, como educacionais ou de assistência

---

<sup>34</sup>. No mesmo sentido, Sacha Calmon Navarro Coêlho assevera: “A palavra *instituição* não tem nada a ver com tipos específicos de entes jurídicos, à luz de considerações estritamente formais. É preciso saber distinguir, quando a distinção é fundamental e não distinguir quando tal se apresente desnecessário. *Instituição* é palavra desprovida de conceito jurídico-fiscal. Inútil procurá-la aqui e alhures, no direito dos povos. É um ‘functor’. O que a caracteriza é exatamente a função e os fins de exerce e busca, secundária a forma jurídica de sua organização, que tanto pode ser fundação, associação, etc. O destaque deve ser para a função, os fins” (*Curso de Direito Tributário Brasileiro, Forense, Rio de Janeiro, 9ª ed., 2008, p. 309*).

social, (ii) não tenham fins lucrativos, (iii) atendam às suas finalidades essenciais e (iv) cumpram os requisitos formais definidos em lei complementar ou ato normativo a ela equivalente (no caso, os contemplados nos arts. 9º e 14, do CTN).

V- Observe-se, abrindo um rápido parêntese, que as imunidades tributárias contempladas no art. 150, VI, c, da Constituição Federal, estendem-se a todos os impostos e, não, apenas, aos que incidem sobre o patrimônio, a renda ou os serviços.

Assim, não podem incidir (i) sobre o imóvel onde, sem fins lucrativos, as atividades educacionais ou assistenciais se desenvolvem, o *imposto predial e territorial urbano (IPTU)*, (ii) sobre seus serviços típicos, o *imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)*, (iii) sobre os aportes financeiros que obtêm, o *imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ)*, (iv) sobre a aquisição de bens imóveis destinados ao atendimento de suas finalidades essenciais, o *imposto sobre a transmissão “inter vivos”, por ato oneroso, de bens imóveis (ITBI)*, (v) sobre a propriedade de seus veículos automotores, utilizados para o desempenho de suas finalidades essenciais, o *imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA)*, (vi) sobre as operações de crédito, câmbio e seguro ou as relativas a títulos e valores mobiliários que dizem respeito ao seu patrimônio, renda ou serviços, o *IOF*<sup>35</sup>; e, assim avante.

VI- Voltando ao assunto principal, remarcamos que *instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos*, são pessoas jurídicas de direito privado que se ombreiam ao Estado, em

---

<sup>35</sup>. Cfr. STF - AI 726774/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 21.10.2008.

ordem a atender, sem *animus lucrandi*, aos supramencionados direitos fundamentais.

Daí podermos afirmar que o preceito estampado no art. 150, VI, c, da Lei Maior, estimula a sociedade civil a atuar, sem escopo de lucro, em benefício da educação e da assistência social. Neste sentido, as instituições em pauta, prestam um favor à sociedade, levando a efeito aquilo que o Estado teria a obrigação de fazer, mas – verdade seja dita –, por falta de estrutura adequada e de recursos, infelizmente não faz. A imunidade a impostos, no caso, é uma pequena compensação, do muito que estas entidades altruisticamente fazem, em favor da comunidade.

Do exposto, sempre mais se patenteia que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, foram declaradas, pela Constituição Federal, imunes a impostos, exatamente porque secundam o Estado na realização do chamado “*interesse público primário*” (Renato Alessi). Por avocarem atribuições típicas do Estado, é altamente justificável e louvável não poderem ser compelidas a recolher impostos sobre suas atividades típicas.

Realmente, as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, desenvolvem atividades que miram ao aperfeiçoamento das pessoas, em suas várias dimensões (material, moral, cultural, artística, científica etc.), tendo em vista o bem comum. Evidentemente, não precisam atender às necessidades básicas de toda a população (o que, de resto, seria impossível), mas, apenas, às de segmentos expressivos da comunidade. Aliás, a própria Constituição, quando aponta os objetivos da educação e da assistência social, em nenhum momento declara que elas somente serão prestada pelo Estado e a todos indistintamente.

**VII-** Seguindo nessa trilha, nunca sobeja proclamar que o ideal é que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, se multipliquem. Mais um motivo, pois, para que se afastem interpretações restritivas das normas que as declaram imunes a impostos. De resto, a *intentio constitutionis* é no sentido de que tais entidades não tenham seu agir impedido ou embaraçado por meio destas figuras exacionais.

**VIII-** Frise-se, também, que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não podem ter retirada a imunidade ora em estudo, ainda que se dediquem a atividades remuneradas, capazes de prover-lhes os recursos necessários à sua manutenção e a de seus programas desinteressados. Noutras palavras, nada impede que apresentem sobras financeiras, até para evitar que, a médio ou longo prazo, feneçam.

Desnecessário, pois, para a permanência da imunidade de que aqui se cogita, que a instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, nada cobrem por seus serviços ou, caso o façam, que se limitem a receber o suficiente para garantir o equilíbrio de suas contas. Basta que seus fundadores, administradores e gestores não compartilhem dos eventuais resultados econômicos positivos da entidade.

**VIIIa-** A asserção *supra* não é infirmada pelo § 4º, do art. 150, da Constituição Federal, que estabelece que “*as vedações expressas no inciso VI, alíneas ‘b’ e ‘c’, compreendem somente o patrimônio a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*”.

É que não decorre deste dispositivo que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, perdem o direito à imunidade se exercerem atividades econômicas. O que lhes é vedado é desvirtuar a aplicação dos rendimentos assim obtidos.

Portanto, o elemento determinante da imunidade em tela é a *destinação* dos recursos obtidos pela entidade. Caso se demonstre que os aplica para a consecução de seus objetivos, não há motivos jurídicos para retirar-lhe a desoneração constitucional.

Além de tudo, até prova em contrário, a instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, regulamente constituída, tem em seu favor a presunção de que, ao adotar medidas econômicas (investimentos, operações financeiras, compra de ações, alugueres de bens etc.), leva a preceito suas finalidades sociais. E, o ônus de derrubá-la é do Fisco, a quem cabe demonstrar, pelos meios em direito admitidos, que a entidade se desviou da sua rota estatutária.

**VIIIb-** Para que melhor se compreenda: se as receitas<sup>36</sup> obtidas tiverem aplicação consentânea com as finalidades essenciais da instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, o reconhecimento da imunidade tributária em tela é de rigor. O que a Lei Maior exige, neste particular, é apenas a correspondência entre a renda obtida e a sua aplicação, pelo que, se houver sintonia entre os valores obtidos e as finalidades essenciais da entidade, a vontade constitucional estará satisfeita.

---

<sup>36</sup>. Por receitas há de se entender as receitas líquidas, ou seja, as obtidas após a dedução das despesas necessárias, inclusive com pessoal, à manutenção da entidade.



**VIIIc-** Anotamos, ademais, que quando o § 4º, do art. 150, da Constituição Federal reza “*para atender às suas finalidades sociais*”, ele não delega, nem à emenda constitucional, nem à lei (complementar ou ordinária), nem, muito menos, à Fazenda Pública, a missão de explicitar quais são. Pelo contrário, elas devem ser buscadas interpretando-se sistematicamente o próprio Texto Supremo.

Ora, o único limite que este § 4º implicitamente estabelece, para o desfrute da exoneração constitucional, é a impossibilidade de as instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, distribuírem seus bens ou rendas aos que as dirigem, aos seus fundadores, ou a terceiros que a elas de algum modo estejam vinculados. Isso, evidentemente, não impede o pagamento dos salários dos funcionários, conselheiros de administração e diretores executivos, se e enquanto tais valores forem compatíveis com as *leis de mercado*.

**VIII d-** Por outro lado, quando a Constituição Federal se refere às rendas relacionadas às atividades essenciais das instituições de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, ela cuida da sua destinação e, não, da sua natureza ou origem. Não é preciso, portanto, que tais rendas sejam produzidas pelo objeto social da entidade; basta venham empregadas na sua consecução.

Ademais, como bem observa Luciano da Silva Amaro:

*“Seria um dislate supor que ‘rendas relacionadas com as finalidades essenciais’ pudesse significar, restritivamente, ‘rendas produzidas pelo objeto social da entidade’. Frequentemente, o atendimento do objeto social é motivo para despesa e não fonte de recursos. Fosse aquele o*

*sentido, qualquer fonte de custeio da entidade que não derivasse dos próprios usuários de seus serviços ficaria fora do alcance da imunidade”.*<sup>37</sup>

Portanto, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, podem desenvolver atividades que lhes tragam dividendos (*superávits*), desde que os recursos deste modo obtidos se enderecem à concretização das suas finalidades essenciais.

Em suma, o que o dispositivo constitucional em foco veda é a apropriação dos haveres da instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, para serem utilizados em finalidades divorciadas dos seus estatutos.

De resto, se a razão de ser da imunidade é alavancar a educação e a assistência social, os *superávits* das instituições que, sem fins lucrativos, a elas se dediquem, devem ser estimulados e, não, combatidos, pois, aumentando-lhes as forças econômicas, mais e melhor as capacitam a ampliar suas relevantes atividades.

**IX-** Calha referir, ainda, que, para uma instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, seu patrimônio é algo que não deve ser descuidado. Por isso, haverá de ser não só mantido, como multiplicado, por meio de aplicações financeiras e investimentos de toda ordem. De fato, sem ele – ou, mesmo, com sua redução – fica mais difícil, quando não impossível, alcançar os nobres fins da entidade.

---

<sup>37</sup>. “Algumas Questões sobre a Imunidade Tributária”, *in* *Imunidades Tributárias*, obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, Centro de Extensão Universitária/Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1998, pp. 145.

Mais um motivo, portanto, para que se afastem os impostos da instituição educacional ou de assistência social, sem fins lucrativos. Com tal cautela estar-se-á, sem dúvida, protegendo a própria pessoa jurídica e, por extensão, a sociedade em geral.

Aliás, o desenvolvimento de atividades econômicas até se impõe pelas circunstâncias reinantes em nosso País. Realmente, seria deveras temerário depender, para continuar existindo, da sempre incerta caridade, seja oficial, seja particular.

Tratemos, agora, do alcance do tópico “*atendidos os requisitos da lei*” (art. 150, VI, c, *in fine*, da CF).

### *3.1. O alcance do tópico “atendidos os requisitos da lei” (art. 150, VI, c, “in fine”, da CF)*

**I-** Como adiantamos, a Constituição Federal determina, em seu art. 150, VI, c, *in fine*, que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, devem atender aos requisitos “*da lei*”.

Esclarecemos que a referida *lei* só pode ser *complementar* (nunca *ordinária*), justamente porque regula *imunidades tributárias*, que não deixam de ser “*limitações constitucionais ao poder de tributar*”.<sup>38</sup> Ora, as limitações constitucionais ao poder de tributar, nos

---

<sup>38</sup>. A nosso ver, é inadequada a expressão “*limitações constitucionais ao poder de tributar*”, para definir o fenômeno das “*imunidades tributárias*”, pois leva a equivocadamente supor que a Carta Magna, primeiro, outorga à pessoa política, a competência tributária, para, só depois, mutilá-la. Na realidade, como procuramos

termos do art. 146, II, da Constituição Federal,<sup>39</sup> só podem ser reguladas – jamais criadas – por meio de lei complementar.

*Ia-* Ao argumento de que a Carta Suprema não empregou, em seu art. 150, VI, *c*, *in fine*, a expressão “*lei complementar*”, contrapomos o de que ela também não utilizou a expressão “*lei ordinária*”. Antes, limitou-se a fazer uma referência genérica à *lei*, deixando aos doutrinadores a tarefa de dilucidar qual tipo de lei se trata: lei complementar.

E nem é difícil fazê-lo. Deveras, a Constituição Federal, ao estatuir, em seu art. 146, II, competir à lei complementar “*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”, determinou que somente a este instrumento normativo é dado cuidar do assunto. Logo, uma interpretação conjunta dos arts. 146, II e 150, VI, *c*, da Constituição Federal, leva forçosamente a concluir que apenas à lei complementar é dado regular as imunidades em questão. Absolutamente não havia necessidade de, a cada passo, ou seja, sempre que cuidasse de limitações ao poder de tributar, ela fazer expressa referência à lei complementar.

Em suma, a boa hermenêutica jurídica revela que tal lei só pode ser uma *lei complementar*, editada pelo Congresso Nacional (lei, pois, da Federação brasileira). E – convém que se frise –

---

demonstrar no *item 2, supra*, a competência tributária já nasce, em sede constitucional, com seu campo de atuação perfeitamente traçado, por meio de regras positivas e negativas, que atuam ao mesmo tempo, quando o legislador ordinário de cada pessoa política cria “*in abstracto*” a exação. Mantivemos, porém, a expressão, porque ela foi utilizada seja no art. 146, II, da Constituição Federal, seja para nominar a Seção II, do Capítulo I, do Título VI, deste Diploma Magno.

<sup>39</sup>. Constituição Federal – “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

uma lei complementar que esgote o assunto, nada relegando, deste modo, para a lei ordinária das pessoas políticas.

A par disso, é tal lei complementar que, veiculando *normas gerais*, estabelecerá os requisitos para a aplicação uniforme, em todas as Unidades Federadas, do conteúdo das referidas desonerações constitucionais.

**Ib-** O que a Constituição exige, na passagem *sub analise*, é a uniformização de critérios, para o desfrute da imunidade em pauta, o que só uma lei complementar, de âmbito nacional, pode fazer. De fato, caso se admitisse que a lei ordinária de cada pessoa política, ainda que dentro dos limites de sua competência tributária, pudesse cuidar do assunto, teríamos, em tese, mais de 5.600 disciplinas diferentes,<sup>40</sup> para regular as imunidades (não só esta, como todas as demais), no País.

A absurdez da tese é autoexplicativa. Realmente, atentaria contra o próprio *princípio federativo* imaginar que qualquer legislador ordinário pudesse criar, a seu talante, requisitos para o reconhecimento da imunidade em questão. Eventual permissão, nesse sentido, acabaria, na prática, por desvirtuá-la, além de criar insegurança jurídica para os contribuintes.

**II-** Todavia, a lei complementar deve, no caso, cuidar apenas de *aspectos formais*, isto é, apontar medidas aptas a assegurar a eficácia do mandamento constitucional em foco. Cabe-lhe, em

---

<sup>40</sup>. Na Federação brasileira, além da União, temos vinte e seis Estados-membros, um Distrito Federal e mais de cinco mil e quinhentos Municípios, todos competentes para editar leis ordinárias, que tratem de matéria tributária.

síntese, apenas assegurar a teleologia desse dispositivo, estabelecendo requisitos compatíveis com a finalidade da desoneração.

É que o próprio constituinte já indicou o *aspecto material* para o desfrute da imunidade: a ausência de fins lucrativos. Absolutamente não atribuiu, ao legislador complementar, competência para abrir ou fechar as portas da tributação das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, mas, pelo contrário, apenas permitiu que venha a *detalhar* os requisitos e limites pertinentes e adequados à fruição da imunidade.

Neste ponto, convém jamais perdermos de vista que, especialmente em matéria tributária, as normas infraconstitucionais, para terem validade, devem passar pela “*filtragem constitucional*”, na feliz expressão de Clèmerson Merlin Clève.<sup>41</sup>

**III-** Também é interdito à lei complementar alterar os conceitos, constitucionalmente postos, de *instituição de educação e de assistência social, sem fins lucrativos*. Não lhe é dado, igualmente, criar requisitos esdrúxulos para a fruição da limitação tributária em tela, fragilizando, assim, a determinação do constituinte.

A esse último respeito, impende lembrar que as imunidades moldam as competências tributárias, que só podem ser exercitadas dentro dos limites postos pela Lei Maior.

Ora, tendo as imunidades tributárias sede constitucional e demarcando os campos reservados à tributação, nem a inércia do legislador complementar as torna inócuas,<sup>42</sup> nem sua ação

---

<sup>41</sup>. *Fiscalização Abstrata da Constitucionalidade no Direito Brasileiro*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1995, p. 26.

positiva têm o condão de diminuir-lhes o alcance. À lei complementar é reservado, no caso, apenas, o *propósito de explicitação*, afastando incertezas quanto ao alcance de tais desonerações. Inexiste, em suma, espaço jurídico, para que o legislador complementar agregue requisitos novos, para que a incompetência tributária constitucional permaneça.

Portanto, a circunstância de o Diploma Magno estabelecer, em seu art. 150, VI, *c, in fine*, que a imunidade ora em estudo se dará “*atendidos os requisitos da lei*”, está longe de significar que o legislador complementar recebeu *carta branca* para cuidar do assunto. Deve fazê-lo com toda a cautela, para que não haja a *subversão normativa* a que alude José Joaquim Gomes Canotilho; *verbis*:

“*No caso do agente do reenvio (e respectivo acto) se situar num plano hierarquicamente superior ao do agente para o qual se reenvia (caso da remissão da constituição para a lei) há o perigo de uma inversão da hierarquia normativa, através da introdução, pela entidade reenviada, de ‘objectos normativos’ que o ‘âmbito normativo’ da norma constitucional reenviante não contempla. A lei constitucional reenviante degrada-se em ‘lei sem constituição’, porque, encapuçada ou expressamente, o agente que é objeto do reenvio preenche o conteúdo da remissão através de juízos e valores exclusivamente infraconstitucionais*”.<sup>43</sup>

Enfim, inexistente, no caso, qualquer delegação do poder constituinte ao legislador complementar. Este, ao apontar os requisitos para a fruição da imunidade em pauta deve nortear-se pelo texto constitucional, afastando as eventuais incertezas acerca de seus

---

<sup>42</sup>. Os dispositivos constitucionais que tratam de imunidades tributárias são autoaplicáveis e, bem por isso, produzem efeitos, independentemente da edição de lei complementar integrativa, pouco importando se esta é exigida, de modo expresse, pela Carta Suprema.

<sup>43</sup>. *Constituição Dirigente e Vinculação do Legislador*, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, pp. 403-404.

parâmetros, mas sempre prestigiando a inteligência que dele diretamente se pode extrair.

**IV-** Muito bem. A doutrina e a jurisprudência concordam que o art. 14, do Código Tributário Nacional, trata desta matéria que – repita-se – está sob reserva de lei complementar.<sup>44</sup> É ele, pois, que dá plena execução ao disposto no art. 150, VI, *c*, *in fine*, da Constituição Federal, como, inclusive, já decidiu o *STF*, em sessão plenária.<sup>45</sup>

Prescreve o art. 14, do *CTN*:

*“Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do art. 9<sup>o</sup><sup>46</sup> é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:*

*“I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;*

---

<sup>44</sup>. O *CTN* (Lei n° 5.172, de 25.10.1966) foi votado como lei ordinária nacional, já que, à época, inexistia, em nosso ordenamento jurídico, a figura das leis formalmente complementares à Constituição. Este diploma, no entanto, foi recepcionado pela nova ordem constitucional, pelo que, embora formalmente continue a ser uma lei ordinária, materialmente é uma lei complementar, que atende aos ditames do art. 146, da atual Carta Suprema.

<sup>45</sup>. O *STF* decidiu que os requisitos de lei, mencionados no art. 150, VI, *c*, da atual Carta Magna, são os apontados no art. 14, do *CTN*, que, portanto, foi recepcionado pela ordem constitucional adventícia. Confirma-se: *“IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ENTIDADES VOLTADAS À ASSISTÊNCIA SOCIAL. A norma inserta na alínea ‘c’ do inciso VI do artigo 150, da Carta de 1988 repete o que previa a pretérita alínea ‘c’ do inciso III do artigo 19. Assim, foi recepcionado o preceito do artigo 14 do Código Tributário Nacional, no que cogita dos requisitos a serem atendidos para o exercício do direito à imunidade”* (MI 420, Tribunal Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, D.J. 23.09.94, v.u.).

<sup>46</sup>. O art. 9°, IV, *c*, do *CTN*, seguindo na trilha do art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, estabelece: *“Art. 9°. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV- cobrar imposto sobre: (...) c) o patrimônio, a renda ou os serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo”*.

O § 1°, deste mesmo art. 9°, acrescenta que as pessoas imunes, havendo lei nesse sentido, são responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, bem como devem praticar atos que assegurem que terceiros cumpram suas obrigações tributárias.



*“II – aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais.*

*“III – manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”.*

Sintetizando e adaptando o dispositivo *supra* ao nosso tema central, temos que as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, para terem jus à imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição Federal, devem: *a)* abster-se de distribuir seu patrimônio ou renda; *b)* aplicar integralmente no País seus rendimentos, *na manutenção dos seus objetivos institucionais* (isto é, não efetuar, sob nenhum pretexto, remessa de divisas ao exterior); e, *c)* manter, em livros próprios, a escrituração adequada de suas receitas e despesas.<sup>47</sup>

Como se vê, a gratuidade da prestação dos serviços não figura neste rol.<sup>48</sup>

---

<sup>47</sup>. Para aprofundamento deste assunto, que refoge aos objetivos do vertente parecer jurídico, vide nosso *Curso*, nas pp. 914 a 925.

<sup>48</sup>. Realmente, o art. 14, do Código Tributário Nacional, não veda a possibilidade de uma instituição educacional ou de assistência social, sem fins lucrativos, apresentar sobras financeiras; apenas proíbe que sejam, a qualquer título, distribuídas entre os dirigentes, administradores ou fundadores da entidade.

Insista-se: o exercício de atividade econômica não é óbice ao reconhecimento da imunidade, se as receitas por meio delas obtidas forem aplicadas na manutenção das instituições, e no desenvolvimento de seus programas altruísticos.

Em suma, o *superávit* (que não deve ser confundido com o *lucro*), longe de ser um adversário a combater, é um aliado a estimular, porque sinaliza boa administração. Afinal, com o aumento de seu patrimônio, a instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, disporá de mais recursos para ampliar suas instalações, para reequipá-las, para, enfim, melhor atender aos beneficiários.

O que estamos procurando deixar claro é que estas instituições, se não forem de mera fachada (comprovável apenas após rigorosa investigação do Poder Público), nunca têm lucro – o que pressupõe *animus distribuendi* –, ao contrário das empresas em geral, que, no desempenho de suas atividades econômicas, estão no mercado justamente para obtê-lo e partilhá-lo com seus sócios, fundadores e diretores.

Logo, continua a ser *sem fins lucrativos* a instituição de educação ou de assistência social que busca resultados econômicos positivos a

Julgamos oportuno sublinhar, ainda, que, para que uma instituição de educação ou de assistência social, sem fins lucrativos, veja reconhecida sua condição de tributariamente imune, terá que atender apenas aos requisitos apontados no art. 14, do *CTN*.

Luís Eduardo Schoueri é, a respeito, incisivo; *verbis*:

*“Importa esclarecer, neste ponto, que esses são os únicos requisitos que devem ser observados para que se goze a imunidade. Não pode a lei ordinária apresentar outros requisitos, já que, uma vez cumpridos os da lei complementar, a entidade já está imune, por mandamento constitucional, a qualquer interferência do poder tributante ordinário”*.<sup>49</sup>

Portanto, não é dado a nenhum ato normativo legal ou infralegal impor outros requisitos para que a instituição educacional ou de assistência social, sem fins lucrativos, desfrute da imunidade em questão. Nem mesmo o de pleitear a desoneração. Realmente, se a entidade se enquadra na previsão constitucional e cumpre os requisitos do art. 14, do *CTN*, não tem porque obter atestados, autorizações, alvarás, licenças, declarações de “*utilidade pública*” *et alii*, que lhe reconheçam a condição de tributariamente imune.

Vejamos, agora, qual o significado e o alcance da norma imunizante contida no art. 195, § 7º, da Constituição Federal.

---

fim de, com a ampliação de seu patrimônio, melhor alcançar suas metas, sem depender da filantropia e da caridade. Somente derruba a imunidade a apropriação de suas rendas, vale dizer, o locupletamento pessoal dos dirigentes ou dos fundadores da entidade.

<sup>49</sup>. *Direito Tributário*, Editora Saraiva, São Paulo, 2011, pp. 397/398 (grifamos).

**4. As imunidades tributárias das “entidades beneficentes de assistência social” (art. 195, § 7º, da CF)**

I- Estabelece o art. 195, § 7º, da CF, serem “*isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

Registramos, de logo, que, neste contexto, a palavra “*isentas*” está empregada no sentido de “*imunes*”. É que se está diante de uma hipótese constitucional de não-incidência tributária, ou seja, de uma *imunidade*.

Temos, portanto, que são imunes à tributação por meio de *contribuição para a seguridade social* as “*entidades beneficentes de assistência social, que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

Esta inteligência, de resto, foi abonada pelo Ministro Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal; *verbis*:

“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”.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup>. 1ª Turma, ROMS 22.192-9, j. 28.11.1995, DJU 19.12.1996, p. 51.802.

Como vemos, o próprio Pretório Excelso já tem por assente que o art. 195, § 7<sup>a</sup>, da Constituição Federal regula situação de imunidade tributária.

**II-** Também é importante destacar que **as expressões** “*instituições de educação sem fins lucrativos*” e “*entidades beneficentes de assistência social*” – contidas, respectivamente, no art. 150, VI, *c* e no art. 195, § 7<sup>o</sup>, da Constituição Federal – **seguem a mesma rota**, já que, com ligeiro alcance mais amplo da última, ambas se referem às pessoas jurídicas de direito privado que, sem espírito de ganho, desempenham atividades voltadas à concretização do princípio da dignidade da pessoa humana e dos valores presentes ao longo de toda a Carta Magna, máxime em seus arts. 3<sup>o</sup>, IV, 6<sup>o</sup>, 196 e 203.

Realmente, enquanto o art. 150, VI, *c*, da Constituição Federal, ao aludir às instituições de assistência social, faz menção ao “*patrimônio, renda ou serviços*”, o art. 195, § 7<sup>o</sup>, do mesmo Diploma, silencia a respeito, o que *de per se* indica que a imunidade das entidades beneficentes de assistência social tem uma abrangência maior.

De qualquer modo, repisamos que são *imunes* “*de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei*”.

**III-** Não resta dúvida de que a imunidade em foco visa a favorecer as entidades que, seguindo os mesmos rumos do Estado, prestam desinteressadamente assistência social às pessoas. Para tanto, foi-lhes assegurado, pela própria Constituição, que não sofreriam a incidência de contribuições para a seguridade social.

Estas pessoas jurídicas, cerrando fileiras ao lado do Estado, colaboram, sem intenções subalternas, muito menos precipuamente financeiras, para o aperfeiçoamento da sociedade.

**IIIa-** Isso vem confirmado pelo art. 204, I, *in fine*, da Constituição Federal, que expressamente prevê que a assistência social, coordenada pelo Poder Público, venha também executada por “*entidades beneficentes e de assistência social*”.<sup>51</sup> O Poder Público – de quem são exigidas ações que demandam aportes financeiros mais expressivos (p. ex., para atender ao disposto no art. 203, V, da CF) – é financiado pelas contribuições de seguridade social. Já, às entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, é assegurado, pela ordem jurídica, o direito de não terem expropriados seus recursos, por meio destes tributos.

**IIIb-** Além de tudo, na medida em que o art. 194, da Constituição Federal, estabelece que também a sociedade pode consorciar-se aos Poderes Públicos, com eles colaborando, sem intuito econômico, para a seguridade social,<sup>52</sup> seria um rematado contrassenso retirar recursos das entidades beneficentes de assistência social, que nela investem todos os seus recursos. Deste modo, a imunidade de que tais pessoas jurídicas gozam, explica-se por si só.

---

<sup>51</sup>. Constituição Federal - “Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I- descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social;” (grifamos).

<sup>52</sup>. Constituição Federal - “Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (grifamos).

**IIIc-** Aliás, o próprio art. 195, § 7º, da Carta Magna, ao conceder imunidade às entidades beneficentes de assistência social, deixa implícito que elas só podem ser pessoas jurídicas de direito privado.<sup>53</sup> Com efeito, a União jamais poderia auto tributar-se por meio de contribuições para a seguridade social.

**IV-** Oportuno asseverar, nesse passo, que a imunidade em questão alcança todas as contribuições para a seguridade social e não, apenas, as “*contribuições previdenciárias*”. Vale, portanto, para a *COFINS* (contribuição para o custeio da seguridade social), a contribuição para o *PIS/PASEP*, a *CSLL* (contribuição social sobre o lucro líquido), as contribuições a que aludem os arts. 22 e 23, da Lei nº 8.212/1991 etc.

**IVa-** Não colhe a eventual objeção de que, no texto constitucional, está simplesmente escrito “*contribuição para a seguridade social*” e, portanto, o emprego desta expressão no plural, é pura especulação dos interessados em dilatar o campo da imunidade em tela. Tal entendimento não se sustenta, em face da interpretação sistemática dos dispositivos acima citados e do próprio *preâmbulo* da Carta Suprema.

Irreprocháveis, a respeito, as ponderações de Heleno Taveira Torres; *verbis*:

*“Toda e qualquer interpretação da norma de imunidade deve ir além da simples paráfrase do Direito posto. A realização de justiça exige as garantias de isonomia e de*

---

<sup>53</sup>. A nosso ver, o vocábulo “*entidade*” não alude a nenhum particular tipo de ente jurídico, mas, pelo contrário, tem a ver, apenas, com a *função* e os *fins* que a pessoa exerce e busca. Deste modo, pode revestir a natureza jurídica de fundação, associação, serviço social autônomo, e assim por diante.

*segurança, mas não só. Exige que o ato de aplicação reconheça os valores fixados pela sociedade no ordenamento jurídico e os garanta com efetividade”.*<sup>54</sup>

Observe-se, ademais, que a assistência social, financiada pelas contribuições para a seguridade social, ao ser concretizada por entidades beneficentes sem fins lucrativos, diminui o custo a ser suportado pelo Estado, sendo natural, pois, a ampliação exegética da desoneração fiscal em tela, como forma de compartilhamento de despesas.

Logo, as entidades beneficentes de assistência social são imunes a todas as contribuições para a seguridade social, bastando, para tanto, “*que atendam às exigências estabelecidas em lei*”, conforme estipula o art. 195, § 7º, *in fine*, da Constituição Federal.

V- Consignamos, sempre a respeito, que as exigências estabelecidas em lei são as indicadas no já mencionado art. 14, do *CTN*. Portanto, as entidades beneficentes, para terem jus à imunidade em questão, não devem distribuir seu patrimônio ou renda, precisam aplicar integralmente no País seus rendimentos, e carecem de manter, em livros próprios, a escrituração adequada de suas receitas e despesas.

Estes preceitos bastam para dilucidar os requisitos, postos na Constituição, para que as entidades beneficentes de assistência social usufruam da imunidade tributária em estudo: ausência de fins lucrativos e consecução de suas finalidades essenciais.

---

<sup>54</sup>. “*Imunidade Tributária e Tributos 'Indiretos'*”, *in* *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza*, vol. I, Malheiros Editores, São Paulo, 2014, p. 252.

**VI-** É dentro deste contexto que há de ser entendida a Lei nº 12.101, de 27 de novembro de 2009 (lei ordinária),<sup>55</sup> regulamentada pelo Decreto nº 8.242/2014 (que revogou o Decreto nº 7.237/2010). Ela também “*estabeleceu*” uma série de restrições para a fruição da imunidade de que trata o art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Tais restrições, diga-se de passagem, praticamente inviabilizam a desoneração constitucional, o que não pode ser juridicamente aceito.

Mesmo sendo tautológicos, permitimo-nos enfatizar que as situações de imunidade das entidades beneficentes de assistência social, tanto quanto das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, não podem ser desconstituídas nem por meio de lei complementar, quanto mais de lei ordinária.

À lei ordinária é dado, quando muito, isto é, desde que não restrinja o alcance da imunidade,<sup>56</sup> regular a constituição e

---

<sup>55</sup>. A Lei nº 12.101/2009 revogou o art. 55, da Lei nº 8.212/1991, que, embora não fosse tão minucioso, cuidava do mesmo assunto.

<sup>56</sup>. Somos os primeiros a concordar que a lei ordinária encontra espaço para dinamizar os ditames do art. 14, do CTN, Todavia, não pode ter a *marca da novidade*, sendo-lhe vedado, portanto, criar novos requisitos para a fruição da imunidade em tela.

Em outras palavras, apontar os requisitos para que uma entidade beneficente de assistência social goze da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, é matéria **sob reserva de lei complementar**. É claro que isso não significa que a lei ordinária está proibida de incidentalmente tratar do assunto, mas, ao fazê-lo (v.g., criando obrigações acessórias), deve ter a cautela de somente ocupar os espaços jurídicos que constitucionalmente não lhe são vedados. Pode, deste modo, criar condições para melhor explicitar e ajustar a forma de bem cumprir o disposto no art. 14, do CTN, sem, porém, acrescentar-lhe requisitos novos, isto é, que não sejam mera decorrência dos ali já postos.

Conquanto não ignoremos que, tanto o Supremo Tribunal Federal, quanto o Superior Tribunal de Justiça já tenham firmado entendimento no sentido de que a lei ordinária pode veicular normas de constituição e de funcionamento das entidades imunes (aspectos formais ou subjetivos), permitimo-nos obtemperar que o art. 146, II, da Constituição Federal comete à lei complementar a tarefa de simplesmente “*regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Como se vê, não distingue entre requisitos objetivos e subjetivos, de modo a permitir que estes últimos venham apontados em lei ordinária.



o funcionamento (*limites formais*) das entidades imunes; jamais fixar os parâmetros (*limites objetivos*) da própria imunidade, que, apontados na Carta Magna, somente podem ser regulamentados por meio de lei complementar.<sup>57</sup>

**Via-** Foi, aliás, o que recentemente decidiu o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 566.622/RS (com repercussão geral reconhecida), ao declarar que os requisitos para o gozo de imunidade tributária não de estar previstos em lei complementar.<sup>58</sup> Assim, em exemplário armado ao propósito, é inconstitucional o art. 1º, da Lei nº 12.101/2009, quando “exige” que entidades beneficentes de assistência social sejam como tal certificadas, para fazerem jus à “isenção (*sic*) de

---

Cabe assinalar, por adequado, que tal distinção é fruto daquilo que Riccardo Guastini chama de “argumento de dissociação”, que consiste em “introduzir sub-repticiamente no discurso do legislador uma distinção que ele de fato não pensou, reduzindo, assim, o campo de aplicação” (*Le fonti del Diritto e l’interpretazione*, Milano, Dott. Giuffrè, 1993, p. 377 - traduzimos) da norma jurídica.

Sustentável, pois, que é matéria reservada à lei complementar a regulação de todas as limitações constitucionais ao poder de tributar, quer as materiais, quer as formais. Definitivamente, não cabe distinguir onde o constituinte não distinguiu, máxime quando o argumento de dissociação vem em desfavor de um direito fundamental do contribuinte.

Ademais, como observa Celso Ribeiro Bastos, “(...) se ao legislador ordinário fosse outorgado o direito de estabelecer condições à imunidade constitucional, poderia inviabilizá-la ‘pro domo sua’. Por essa razão, a lei complementar, que é lei nacional e de Federação, é a única capaz de impor limitações, de resto já plasmadas no art. 14 do Código Tributário Nacional” (“Imunidade Tributária”, *in* *Imunidades Tributárias*, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo, Revista dos Tribunais e Centro de Extensão Universitária, 1998, p. 246).

Logo, tudo o que for além dos aspectos meramente estruturais das entidades beneficentes de assistência social (*normas meramente reguladoras de sua constituição e funcionamento*) não é passível de regulação por meio de lei ordinária.

<sup>57</sup>. Cfr. ADin nº 1802 MC/DF (Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. em 27.08.1998).

<sup>58</sup>. Rel. Min. Marco Aurélio, j. 23.2.2017, foi dado provimento ao recurso por maioria de votos.

*contribuições para a seguridade social*”, mas, desde que “*atendam ao disposto nesta Lei*”.<sup>59</sup>

Ademais, em rigor, esta certificação é desnecessária para o desfrute da imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal. Realmente, sua inexistência não tem o condão de desconstituir imunidades tributárias.<sup>60</sup>

**Vib-** Registre-se, ainda, que a inconstitucionalidade cresce de ponto, na medida em que o precitado ato normativo, a pretexto de “*isentar*” o que é imune, restringe o alcance do art. 195, § 7º, da Carta Magna, impondo exigências juridicamente descabidas às entidades beneficentes de assistência social.

Por fim, nunca se perca de vista que a expressão “*entidade beneficente de assistência social*” tem uma *significação de*

---

<sup>59</sup>. Ressai, já ao primeiro súbito de vista, que este artigo se apresenta inçado de inconstitucionalidades, porquanto trata como isenção o que, em boa verdade científica, imunidade é. Induvidoso que nenhuma lei, complementar ou ordinária, pode submeter a imunidade a uma *capitis deminutio*, transformando-a em mera isenção. De fato, a errônea qualificação legislativa não tem o condão de transmutar um instituto de assento constitucional (a imunidade), noutro de fonte meramente legal (a isenção).

<sup>60</sup>. Podemos até condescender que a certificação demonstra *erga omnes* que a entidade beneficente de assistência social possui credibilidade, o que, evidentemente, acaba por facilitar-lhe a obtenção de financiamentos e de investimentos públicos e privados. Não é ela, porém, que lhe concede a imunidade tributária, que - nunca se perca de vista - deriva diretamente da Constituição Federal.

Ora, as entidades beneficentes de assistência social, independentemente de terem ou não a certificação (v.g., o CEAS), continuam investidas do direito constitucional subjetivo de não recolher contribuições patronais para a seguridade social, desde que - novamente lembramos - atendam ao disposto no art. 14, I a III, do Código Tributário Nacional.

Ademais, a certificação não tem natureza constitutiva, mas meramente declaratória de condição preexistente, vale dizer, reconhecem a existência da imunidade, com efeitos *ex tunc*. Também por isso, sua expedição não é requisito essencial, para que a imunidade das entidades beneficentes de assistência social seja reconhecida e desfrutada.

*base*, contida no Diploma Supremo, que normas infraconstitucionais – mormente quando veiculadas por meio de lei ordinária – não podem “*esvaziar*”.

Assim agremiados, podemos finalmente cuidar do caso concreto.

## **SEGUNDA PARTE: O caso concreto**

### **5. Reequacionamento do problema e encaminhamento de sua solução jurídica**

**I-** O Presidente da República enviou, com base no art. 60, II, da Carta Suprema,<sup>61</sup> à Câmara dos Deputados,<sup>62</sup> a Proposta de Emenda Constitucional nº 287, de 5 de dezembro de 2016, com o fito

---

<sup>61</sup>. Constituição Federal – “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: (...) II- do Presidente da República”.

<sup>62</sup>. Registramos que o Presidente da República sempre envia sua proposta de emenda constitucional à Câmara dos Deputados, onde têm assento os representantes do povo. Assim se dá em homenagem ao *princípio republicano*, traduzido na norma contida no parágrafo único, do art. 1º, da Carta Constitucional (“*Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição*”).

de ver acrescentados ou alterados, naquele diploma, dentre outros, os seguintes dispositivos:<sup>63</sup>

*“Art. 149 (...)*

*“§ 5º O disposto no inciso I do § 2º não se aplica às contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita em substituição às incidentes sobre a folha de salários” (NR)*

.....

*“Art. 167 (...)*

*“XII - a utilização de recursos dos regimes de previdência de que trata o art. 40, incluídos os valores integrantes dos fundos previstos no art. 249, para a realização de despesas distintas do pagamento dos benefícios de aposentadoria ou pensão por morte do respectivo fundo vinculado ao regime e das despesas necessárias à sua organização e ao seu funcionamento, na forma da lei de que trata o § 23 do art. 40; e*

*“XIII - a transferência voluntária de recursos e a concessão de empréstimos, financiamentos, avais e subvenções pela União, incluídas suas instituições financeiras, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios em caso de descumprimento das regras gerais de organização e funcionamento dos regimes de previdência dos servidores titulares de cargos efetivos, conforme disposto na lei de que trata o § 23 do art. 40.*

.....

*“§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os art. 155 e art. 156 e dos recursos de que tratam os art. 157, art. 158 e art. 159, inciso I, alíneas ‘a’ e ‘b’, e inciso II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta e para o pagamento de débitos do ente com o regime de previdência de que trata o art. 40 (NR).*

.....

*“Art. 195 (...)*

*“I – (...)*

---

<sup>63</sup>. Cuidaremos, apenas, dos dispositivos que dizem de perto com o objeto da presente manifestação opinativa.

*“a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço de natureza urbana ou rural, mesmo sem vínculo empregatício (NR);*

.....

*“II - do trabalhador, urbano e rural, e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201(NR);*

.....

*“§ 8º O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais, o extrativista, o pescador artesanal e seus respectivos cônjuges ou companheiros e filhos que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão de forma individual para a seguridade social com alíquota favorecida, incidente sobre o limite mínimo do salário de contribuição para o regime geral de previdência social, nos termos e prazos definidos em lei” (NR).*

Como ponderou o Ministro da Fazenda, ao Chefe da Nação, *“a realização de tais alterações se mostra indispensável e urgente, para que possam ser implantadas de forma gradual e garantam o equilíbrio e a sustentabilidade do sistema [de Seguridade Social] para as presentes e futuras gerações”*.<sup>64</sup>

Reduzindo à dimensão mais simples a questão que nos foi formulada,<sup>65</sup> perquire-se, basicamente, se os precitados dispositivos têm o condão de pôr em risco as já estudadas imunidades tributárias das instituições de educação e de assistência social, sem fins

---

<sup>64</sup>. Esclarecemos no colchete.

<sup>65</sup>. Procedendo deste modo, estamos a adotar o método da redução da simplicidade, que, sem perda de substância, procura simplificar conceitos, institutos e sistemas.

Era exatamente isto que Rene Descartes pretendia significar quando apregoava que uma das regras do Método consiste em *“dividir cada uma das dificuldades em tantas parcelas quanto for possível e requerido para melhor as resolver”* (Discurso do Método e as Paixões da Alma, Lisboa, Sá da Costa, 1984, p. 16).

lucrativos e das entidades beneficentes de assistência social.

O mesmo é propor a questão que lhe dar resposta negativa.

Para, no entanto, fugirmos do plano das meras alegações, trataremos de demonstrar a asserção, com base nas conclusões a que chegamos na primeira parte do presente parecer jurídico.

Antes, porém, julgamos imprescindível relatar sumariamente os fatos mais relevantes.

## **6. Súmula dos fatos mais relevantes**

**I-** Como determina o art. 202, do Regimento Interno da Câmara dos Deputados,<sup>66</sup> a PEC 287/2016, assim que chegou àquela Casa Legislativa, foi remetida, por seu Presidente, à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania (CCJC), para a emissão do respectivo parecer.

O relator designado, na CCJC, Deputado Alceu Moreira, deu pela admissibilidade da proposta de emenda constitucional, consignando, em seu voto; *verbis*:

*“(...) Examinando seu conteúdo [da PEC 287/2016], vemos que não há qualquer atentado à forma*

---

<sup>66</sup>. Regimento Interno da Câmara dos Deputados - “Art. 202. A proposta de emenda à Constituição será despachada pelo Presidente da Câmara à Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, que se pronunciará sobre sua admissibilidade no prazo de cinco sessões, devolvendo-a à Mesa com o respectivo parecer”.

*federativa de Estado; ao voto direto, universal e periódico; à separação dos poderes e aos direitos e garantias individuais. Foram, portanto, respeitadas as cláusulas pétreas expressas no art. 60, § 4º da Constituição Federal.*

*“Particularmente quanto à tutela dos direitos e garantias individuais (CF, art. 60, § 4º, IV), cumpre destacar a marcada preocupação da proposta em preservar os direitos adquiridos e proteger as expectativas de direitos dos segurados, estabelecendo um amplo conjunto de regras de transição. Como afirma o Ministro da Fazenda na justificacão, à proposta de Emenda não afeta os benefícios já concedidos e os segurados que, mesmo não estando em gozo de benefícios previdenciários, já preencheram os requisitos com base nas regras atuais e anteriores, podendo requerê-los a qualquer momento, inclusive após a publicação da presente Emenda. No mesmo sentido, estão previstas amplas e protetivas normas de transição, as quais serão aplicáveis sempre para homens que tenham 50 anos ou mais, e mulheres que tenham 45 anos ou mais, na data da promulgação da Emenda, em todos os casos. Assim, as expectativas dos segurados com idades mais avançadas são consideradas na proposta da Emenda’. Dentre as inúmeras disposições protetoras contidas no texto em análise, os arts. 5º, 14 e 18 se destacam como os principais dispositivos que veiculam essas normas de garantia dirigidas, respectivamente, aos servidores públicos e ao Regime Geral da Previdência Social.*

*“De outra parte, a proposta mostra-se consentânea com os princípios constitucionais da reserva do possível e da proteção do mínimo existencial, conforme desenvolvidos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) a partir de disposições como os arts. 1º, III, e 3º, III da Constituição Cidadã. Com efeito, o quadro demográfico brasileiro atual, marcado pelo envelhecimento populacional, pela queda na taxa de fecundidade e pelo aumento da expectativa de vida, impõe uma severa carga sobre o sistema público de seguridade social, pondo em causa a aptidão do Estado de prover direitos básicos da população, notadamente os previstos no art. 194 da Constituição Federal. A proposta em exame tem o mérito de efetuar ajustes que permitem atender à capacidade financeira do Estado, respeitando-se a continuidade de uma atividade pública essencial, ao mesmo tempo que buscam ao máximo preservar o ‘mínimo existencial’ – esse ‘complexo de prerrogativas cuja concretização revela-se capaz de garantir condições adequadas de existência digna, em ordem a assegurar,*

*à pessoa, acesso efetivo ao direito geral de liberdade e, também, a prestações positivas originárias do Estado, viabilizadoras da plena fruição de direitos sociais básicos’ (STF, ARE 639.337 AgR, Min. Celso de Mello, 23/08/2011). O equilíbrio entre esses dois importantes valores constitucionais é, portanto, o resultado obtido.*

.....  
*“Não há vício de inconstitucionalidade formal ou material na proposta, bem como foram atendidos os pressupostos constitucionais e regimentais para sua apresentação e apreciação (...)”<sup>67</sup>.*

Impende notar que, sendo o assunto tratado na PEC 287/2016 altamente polêmico, ela recebeu 164 (cento e sessenta e quatro) emendas, muitas das quais consideradas insubsistentes, por não conterem número suficiente de assinaturas.

Dentre as emendas admitidas, merece especial atenção a de número 126, de autoria do Deputado Lincoln Portela,<sup>68</sup> que propõe que o § 7º, do art. 195, da Constituição Federal, passe a ter a seguinte redação:

*“Art. 195 (...) § 7º. As entidades beneficentes com finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, quando atenderem às exigências estabelecidas em lei ordinária, serão isentas de contribuição para a seguridade social”.*

**II-** Por outro lado, o Deputado Arthur Maia, relator da Comissão Especial da Câmara, tem defendido, em repetidas entrevistas, o fim, para as instituições filantrópicas, mormente as

---

<sup>67</sup>. Esclarecemos no colchete.

<sup>68</sup>. Na sessão de 14/3/2017, a Emenda na Comissão (EMC)126/2017 foi considerada insubsistente, por não conter número suficiente de assinaturas. No entanto, tendo sido, de 15 a 17 de março de 2017, o prazo para a apresentação de emendas, a de nº 126 foi tornada, na sessão de 17/3/2017, subsistente, em face do acréscimo de novas e suficientes assinaturas.



educacionais, das desonerações e “isenções” de tributos previdenciários. Alega que pretende inserir esta medida no relatório a ser votado por aquela comissão, pois “*não é o filho do trabalhador que estuda nessas entidades de ensino*”, motivo pelo qual, a seu sentir, “*não é justo que o trabalhador pague por isso*”.

Sua tese foi abraçada pelo Deputado Paulo Pereira da Silva, para quem “*as desonerações são uma coisa absurda, que deram prejuízo de quase R\$ 60 bilhões no ano passado. Tem que acabar com a filantropia. Quem tem que fazer filantropia é o Estado, e não a Previdência*”.<sup>69</sup>

**III-** Damo-nos pressa em afirmar que as pretensões *supra* são juridicamente inaceitáveis, porquanto colidem com *cláusulas pétreas* intersertas na Carta Magna.

Então, vejamos.

## **7. Breve análise dos dispositivos que dizem de perto com o objeto deste parecer jurídico**

**I-** Os dispositivos constantes da *PEC 287/2016*, que nos interessam neste parecer jurídico, são aqueles que pretendem (i) introduzir os incisos XII e XIII, no art. 167, da Constituição Federal e, (ii) dar nova redação ao § 5º, do art. 149, ao § 4º, do art. 167, e à alínea “a”,

---

<sup>69</sup>. Matéria datada de 20/02/2017, no site da Agência Brasil (<http://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2017-02/relator-da-pec-287-defende-fim-de-desoneracoes-de-tributos-previdenciarios>).

do inciso I, ao inciso II, e ao § 8º, do art. 195, da Constituição Federal. Todos eles se encontram reproduzidos no *item 5-I, supra*.

A só leitura destas partes da proposta de emenda constitucional revela que eles não visam a alterar o perfil constitucional das imunidades tributárias que alcançam as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, c, da CF), e as entidades beneficentes de assistência social. E nem poderia ser de outro modo, porque, como procuramos demonstrar na primeira parte deste estudo,<sup>70</sup> as imunidades tributárias são vedações absolutas ao poder de tributar, não podendo, por via de consequência, ser restringidas, menos ainda, eliminadas, por emendas constitucionais.

Nos pontos por nós assinalados, a PEC 287/2016 tem em mira, dentro da necessária “*reforma da previdência*”<sup>71</sup>, apenas determinar o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre as receitas de exportação e, sobre os ganhos obtidos por *segurados especiais*.

Do nosso modo de pensar não discrepou o Deputado Federal Alceu Moreira, Relator, na CCJC, da PEC 287/2016; *verbis*:

*“Vale ressaltar que a PEC em análise não está alterando apenas os benefícios previdenciários do RGPS, também o seu financiamento recebeu modificações. Em primeiro lugar, passou-se a prever no art. 149 que as receitas decorrentes de exportação continuam imunes a contribuições sociais, exceto no que diz respeito às contribuições previdenciárias incidentes*

---

<sup>70</sup>. V., *supra*, itens 2 e 3.

<sup>71</sup>. Embora sejamos favoráveis à “Reforma da Previdência”, por entendê-la imprescindível para que a seguridade social não soçobre, em futuro próximo, deixaremos de cuidar deste assunto, para não nos desgarrarmos do nosso tema.

*sobre a receita em substituição às incidentes sobre a folha de salários. E em segundo lugar, o art. 195 sofreu modificações a fim de explicitar que também o segurado especial, i.e., o pequeno produtor rural, o pescador artesanal e o extrativista, bem como seu cônjuge e filhos, ainda que com alíquota favorecida, passam a contribuir ao RGPS de forma individual e não de forma conjunta, com a aplicação de contribuição sobre a receita da comercialização de sua produção”.*

Portanto, neste particular, não temos censuras a fazer.

**II-** O mesmo, no entanto, *data venia*, não podemos dizer das ponderações dos Deputados Federais Arthur Maia e Paulo Pereira da Silva, bem assim, da Emenda nº 126, apresentada pelo Deputado Federal Lincoln Portela.

De fato, as “ponderações” colimam, via labor exegético, restringir, quando não anular, as imunidades tributárias das filantrópicas (*lato sensu*). E, a *Emenda nº 126*, tem duplo escopo: *a*) transformar a imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Constituição Federal, em mera isenção; e, *b*) permitir que lei ordinária aponte os requisitos necessários para que tal “isenção” se torne fruível.

Ora, nada disso se sustenta, como a seguir veremos.

## **8. Análise das ponderações dos Deputados Federais Arthur Maia e Paulo Pereira da Silva**

**I-** Antes de tudo, permitimo-nos registrar que os nobres Deputados Federais Arthur Maia e Paulo Pereira da Silva

revelaram, em suas falas, acima transcritas (*item 6*), grande preocupação com os interesses arrecadatórios da União.

Nada obstante, porém, o caminho por eles alvitado não nos parece adequado, ainda mais no contexto de crise econômica e social em que vive o Brasil.

De fato, como é de conhecimento geral, a filantropia (*lato sensu*) encontra, no Brasil, toda sorte de dificuldades, que, nem de longe, se apresentam em outros países. Os recursos financeiros insuficientes, a falta de apoio governamental e de doações de particulares, a burocracia sufocante, as múltiplas e onerosas *obrigações acessórias* a cumprir,<sup>72</sup> tudo contribui para dificultar o atingimento dos nobres objetivos das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos e das entidades beneficentes de assistência social.

E, agora, para agravar ainda mais este quadro, *de per se* lúgubre e lamentável, pretendem os citados deputados federais, que a aprovação da PEC 287/2016 leve à anulação das imunidades das filantrópicas, máxime as ligadas à educação, às contribuições previdenciárias patronais.

---

<sup>72</sup>. O cumprimento das *obrigações acessórias* costuma acarretar aquilo que a doutrina norte-americana chama de *custos de conformidade* ("*compliance costs of taxation*"), vale dizer, significativas despesas para a prática dos atos que auxiliarão o Fisco a evitar a fraude e a sonegação fiscal. Com efeito, para manter livros, emitir faturas, fazer declarações, elaborar laudos contábeis etc., o contribuinte ou terceiro a ele relacionado deve, não raro, suportar grandes gastos, que acabam superando os próprios montantes dos tributos a pagar.

Exatamente por isso, as *obrigações acessórias* devem ser instituídas com rigorosa observância do *princípio da proporcionalidade*, de sorte a não criarem, para os destinatários, encargos exagerados, ônus financeiros absurdos ou entraves que venham a impedir ou mesmo a dificultar o regular desempenho de suas atividades profissionais.

**II-** As razões apresentadas para tanto, giram em torno, basicamente, de três argumentos; a saber: *a)* quem se beneficia com a filantropia, mormente a realizada pelas instituições de educação, sem fins lucrativos, “*não é o filho do trabalhador*”; *b)* as desonerações tributárias das filantrópicas deram um “*prejuízo de quase R\$ 60 bilhões no ano passado*”; e, *c)* “*quem tem que fazer filantropia é o Estado, e não a Previdência*”.

Com o devido acatamento, estes argumentos, impressionantes embora, não resistem a uma análise mais serena.

**IIa-** De fato, não é certo, *data maxima venia*, que a filantropia, máxime a que alcança as instituições educacionais, sem fins lucrativos, não favorece “*o filho do trabalhador*”. Pelo contrário, é justamente ele que logra estudar em tais entidades, valendo-se das milhares de bolsas de estudo gratuitas, que elas lhes colocam à disposição.

**IIb-** A toda evidência, também não merece guarida a asserção de que as filantrópicas ocasionaram vultoso prejuízo (R\$ 60 bilhões) ao Estado.

Na real verdade, como nos foi informado pelo Consulente, as universidades e faculdades (instituições de educação, sem fins lucrativos) que concedem aos alunos bolsas de estudo, bem como os estabelecimentos assistenciais, hospitalares e ambulatoriais (instituições de assistência social, sem fins lucrativos, e entidades beneficentes de assistência social), que prestam serviços gratuitos às pessoas carentes, geram, para a Previdência Social, um ganho cinco vezes maior (!!!), do que a impropriamente chamada “*perda de arrecadação*”, causada pelas “*isenções*” (*retius*, imunidades), que as alcançam.

***Iic-*** Por fim, os eternos *déficits* públicos sinalizam que dificilmente o Estado terá condições de levar avante, sozinho, a filantropia. Não, pelo menos, a breve trecho.

Ora, são exatamente as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social, que avocam, de modo economicamente desinteressado, a missão de fazer, o que o Estado, por falta de condições econômicas, lamentavelmente não faz.

A contrapartida econômica que recebem (imunidade aos impostos e às contribuições sociais) representa pouco, em termos econômicos, se comparada com o muito que realizam, em favor das camadas sociais economicamente desfavorecidas.

***Iid-*** Mais não é preciso escrever para demonstrar que a eventual derrogação das imunidades em foco – o que, insistimos, é juridicamente impossível, ainda que por meio de emendas constitucionais –, certamente influirá, de forma bastante negativa, *(i) de modo direto*, na educação, na saúde e na cultura do País e, *(ii) de modo indireto*, na geração de empregos, no progresso de regiões carentes e na melhor distribuição de renda.

***Iie-*** Por fim, é de se ponderar que as imunidades, porque vedações absolutas ao poder de tributar, plasmadas pelo constituinte originário, inadmitem sejam, por razões de conveniência ou oportunidade, anuladas ou restringidas pelo constituinte derivado.

**III-** Igualmente inacolhível, *s.m.j.*, a interpretação que os nobres Deputados Federais Arthur Maia e Paulo Pereira da Silva estão a emprestar ao alcance da PEC 287/2016, no

sentido de que ela põe por terra a “isenção” (“*rectius*” imunidade) das filantrópicas, às contribuições patronais previdenciárias.

Conquanto este seja o entendimento destes respeitáveis homens públicos, ele colide, *venia concessa*, com a vontade do Estado, manifestada nos arts. 150, VI, “c” e 195, § 7º, da Constituição Federal, que envolvem “*cláusulas pétreas*”.

**IIIa-** Neste ponto de nosso raciocínio é preciso distinguir a *voluntas legislatoris* (vontade do legislador) da *voluntas legis* (vontade da lei).

Deveras, a vontade do legislador reflete sua posição ideológica e, nesse sentido, situa-se no domínio da política, quando não da psicologia.

Já, a vontade da lei (*lato sensu*) reflete a vontade do Estado, manifestada no ato normativo por ele editado.

**IIIb-** Descabe ao jurista pesquisar a vontade do legislador, seus desejos mais secretos, mas, apenas e tão somente, a vontade da lei.

Noutras palavras, a discussão do mérito da lei é tarefa a cargo do legislador, num momento pré-jurídico, qual seja, o da elaboração do ato normativo (emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, lei delegada, resolução etc.).

Entretanto, uma vez posto em vigor o ato normativo, ele não pertence mais ao legislador, mas ao jurista, que deve compreendê-lo, valendo-se, exclusivamente, do instrumental teórico que lhe é fornecido pela Ciência do Direito.

Isso porque, como aguisadamente afirma Miguel Reale, uma vez em vigor a lei (*lato sensu*), ela passa a ter vida própria, vale dizer, nenhum vínculo a prende mais ao legislador. Simplesmente ingressa no sistema jurídico, nele se articulando e harmonizando.

**IIIc-** Positivamente, para o jurista, é irrelevante a vontade manifestada pelos responsáveis pela aprovação do ato normativo, ou seja, não importam os desígnios do legislador, ainda que louváveis. O que lhe importa, sim, é a vontade do Estado, veiculada no ato normativo que está sendo considerado.

A esse respeito, convém trazer à colação as sábias advertências que Carlos Maximiliano, nosso Príncipe da Hermenêutica Jurídica, faz aos intérpretes dos textos normativos; *verbis*:

*“Se descerem a exumar o pensamento do legislador, perder-se-ão em um batarro de dúvidas maiores ainda e mais inextrincáveis do que as resultantes do contexto. O motivos que induziam alguém a propor a lei, podem não ser os mesmos que levaram outros a aceita-la”.*<sup>73</sup>

Ademais, não sendo o legislador um especialista em questões jurídicas, é comum a redação final da lei (*lato sensu*) se apresentar inçada de ambiguidades, imprecisões e, até, incongruências. Daí ser necessário que o jurista nela busque a verdadeira vontade do Estado, que nem sempre coincide com a vontade do legislador. Afinal, na frase sempre repetida de Wach, “a lei pode ser mais sábia do que o legislador”.

---

<sup>73</sup>. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*, Forense, Rio de Janeiro, 9ª ed., 1ª tir., 1980, 23.



Enfim, não deve o jurista “adivinhar” o que o legislador teria pensado, já que suas motivações são absolutamente irrelevantes, em matéria de exegese jurídica.

**IV-** Impende notar, ainda, que o legislador não edita *normas jurídicas*, mas *textos*, a cujos *enunciados* o labor hermenêutico atribui *significados*. A esses *significados*, sim, dá-se o nome técnico de *normas jurídicas* (que podem ser veiculadas em emendas constitucionais, leis, decretos, portarias etc.).

Por isso, não é jurídica a “*interpretação gramatical*”, mas mero *pressuposto* de interpretação jurídica. É, se quisermos, ponto de partida, jamais de chegada, da exegese jurídica. Jurídica é a “*interpretação sistemática*”, que, com sua visão de conjunto, permite que se superem antinomias e se harmonizem conceitos, muita vez contraditórios.

**IVa-** Esclareça-se, por outro lado, que a norma jurídica será a *resultante* da interpretação de um ou mais textos normativos. Enuncia Eros Roberto Grau que “*normas, portanto, resultam da interpretação*”,<sup>74</sup> o que não significa, contudo, que o “*intérprete, literalmente, crie a norma*”,<sup>75</sup> pois, em verdade, ele “*não é um criador ‘ex nihilo’; ele produz a norma – não, porém, no sentido de fabricá-la, mas no sentido de reproduzi-la*”. Sendo assim, “*o produto da interpretação é a norma expressada como tal*”,<sup>76</sup> mas, convém ressaltar que ela

---

<sup>74</sup>. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*, Malheiros Editores, São Paulo, 2<sup>a</sup> ed., 2003, p. 80.

<sup>75</sup>. *Idem, ibidem*, p. 80.

<sup>76</sup>. *Idem, ibidem*, p. 81.

“parcialmente preexiste, potencialmente, no invólucro do texto, invólucro do enunciado”.<sup>77</sup>

Portanto, a norma jurídica não preexiste à interpretação, mas é seu produto.

**IVb-** Vai daí que as palavras que formam as leis (*lato sensu*) devem ser interpretadas, justamente para que seu sentido seja bem construído. Isso porque, as *palavras da lei*, em rigor, não passam de sinais gráficos, à espera do sentido que o exegeta lhes outorgará.

Realmente, a partir dos enunciados do direito positivo, o exegeta, valorando-os, constrói as normas jurídicas.<sup>78</sup> Não se nega que estas tomam como ponto de partida os textos do direito positivo; seu conteúdo, porém, vem discernido pelo intérprete, que se vale, para tanto, de sua própria ideologia, isto é, de sua *pauta de valores*.<sup>79</sup>

As normas jurídicas são, pois, construções intelectuais do intérprete, efetuadas a partir da análise dos textos

---

<sup>77</sup>. *Idem, ibidem*, p. 81.

<sup>78</sup>. A expressão “norma jurídica”, como toda expressão linguística, padece de ambiguidade, podendo significar (i) o enunciado do direito positivo, (ii) o significado a partir dele construído, ou, até, (iii) a *significação deonticamente estruturada*.

Nesta manifestação opinativa, estamos a empregar a expressão *norma jurídica* no sentido da *significação construída pelo intérprete*, após o exame dos enunciados contidos nos textos legislativos *lato sensu*.

<sup>79</sup>. Paulo de Barros Carvalho foi sobremodo feliz ao observar: “Segundo os padrões da moderna Ciência da Interpretação, o sujeito do conhecimento não extrai ou descobre o sentido que se achava oculto no texto. Ele o constrói em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu mundo, vale dizer, de seu universo de linguagem” (*Direito Tributário, linguagem e método*, p. 192).

Curiosamente, João Guimarães Rosa, sem ser versado em Semiótica, intuiu, num lance de gênio, que “somente renovando a língua é de que se pode renovar o mundo” (entrevista concedida por Guimarães Rosa a Günter Lorenz, em Gênova, em janeiro de 1965, no Congresso de Escritores Latino-Americanos, trad. de Rosemary Costhek Abílio e Fredy de Souza Rodrigues, *in Ficção Completa*, vol. I, Editora Nova Aguillar, Rio de Janeiro, 2009, p. LVI).

normativos. São elas que permitem que as realidades do universo venham, como observa Hans Kelsen, “*apreendidas juridicamente*”.<sup>80</sup>

Logo, as normas jurídicas defluem, não da literalidade de seus suportes físicos, ou seja, dos textos em que se encontram positivadas (emendas constitucionais, leis, decretos, portarias etc.), mas da adequada interpretação que o operador do direito deles faz. Devem ser entendidas, em suma, como as significações construídas pelo intérprete, a partir das palavras e frases contidas nos documentos produzidos pelos órgãos de criação do direito.

*IVc-* Sempre a propósito, não se nega que o intérprete opera com certa dose de discricionariedade. Ao fazê-lo, porém, há de observar determinados cânones. Um deles é o de privilegiar a interpretação conforme o texto normativo hierarquicamente superior, até chegar ao nível constitucional, com os grandes princípios ali consagrados.

Segundo este critério, que leva em conta a hierarquia das *fontes do Direito* (atos que produzem normas jurídicas), os decretos, as portarias e os atos administrativos devem ser interpretados de tal forma, que resultem conformes às leis a que se referem; as leis, de acordo com as regras constitucionais; as regras constitucionais, aí compreendidas as emendas constitucionais, de modo a ficarem em sintonia com os princípios e valores consagrados na Carta Magna.

---

<sup>80</sup>. Este o pensamento integral de Hans Kelsen: “A ciência jurídica procura apreender o seu objeto ‘juridicamente’, isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar senão apreender algo como Direito. Apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica” (*Teoria Pura do Direito*, tradução de João Baptista Machado, Arménio Amado – Editor, Sucessor, Coimbra, 3ª ed., 1974, p. 109).

Em última instância, dentro dos “*caminhos da norma jurídica*”, seu aplicador deve optar por aquele que melhor atende aos *princípios constitucionais*, como os que tratam das imunidades tributárias.

V- Em razão do exposto, mostram-se, *s.m.j.*, juridicamente improsperáveis quaisquer linhas exegéticas que, como a pretendida pelos referidos Deputados Federais, tenham em mira reverter, ainda que de modo parcial, os direitos que as imunidades tributárias conferem às filantrópicas *lato sensu*.

Como já assinalamos,<sup>81</sup> as regras imunizantes devem receber uma interpretação ampliativa, ainda mais quando, como no caso em consulta, ajudam a formar, a tratar e a educar as pessoas, que, afinal, integram a sociedade e, assim, vão transformá-la para melhor.

Para chegar a esta conclusão, basta pensar no que representam para nossa Nação as atividades das filantrópicas, que se traduzem em ensino, cultura, saúde, benemerência, inclusão social, distribuição de alimentos, cobertores, agasalhos, e assim avante. É insofismável que estas entidades contribuem decisivamente para, subrogando-se ao Estado, dar efetividade à justiça social,<sup>82</sup> diminuindo a diferença gritante das oportunidades de estudo e de acesso à saúde e às riquezas, das pessoas carentes.

Revolta aos homens de boa vontade que, alguns, se refestelem no supérfluo e tenham pleno acesso à educação, à saúde e à cultura, enquanto, outros (infelizmente, no Brasil, a maioria), convivam

---

<sup>81</sup>. *Supra*, item 2-V.

<sup>82</sup>. Aristóteles, com muita propriedade, chamava a justiça social de “*estrela cintilante e guiadora do gênero humano*”.

com a ignorância, a doença e a miséria, por não terem os meios necessários a uma vida digna.

É exatamente por esse motivo que merecem louvores – além, é claro, de apoio estatal – as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social que, ao invés de se limitarem a lamentar a má sorte dos pobres e excluídos, socorrem-nos, valendo-se dos próprios recursos.

**VI-** Além de tudo, como não há duvidar, as imunidades em questão foram concedidas pela Constituição de 1988, exatamente para que a educação e a assistência social – atividades essenciais do Poder Público, pois formam o homem para que se insira na sociedade como cidadão consciente – venham complementadas por terceiros economicamente desinteressados.

Com efeito, as imunidades tributárias a que aludem os arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da Constituição Federal, objetivam estimular entidades privadas a, sem escopo lucrativo, agir, ao lado do Estado, em favor da educação e da assistência social, máxime dos hipossuficientes.

Assim, fica fácil perceber porque não aceitamos que as imunidades tributárias envolvem privilégios. Na realidade, são instrumentos de garantia e promoção de valores essenciais à sociedade, que nenhuma interpretação restritiva de emendas constitucionais pode colocar em risco.

Em remate, os entes políticos, por meio de seus agentes, não podem ignorar ou costear situações de imunidade tributária, nem, tampouco, atropelar, por meio de interpretações restritivas, os comandos constitucionais originários que tratam do assunto.

## **9. Análise da emenda apresentada pelo Deputado Federal Lincoln Portela. Sua inconstitucionalidade**

**I-** Como já consignamos, o Deputado Federal Lincoln Portela apresentou e teve admitida, à PEC 287/2016, a Emenda nº 126, por meio da qual pretende seja dada a seguinte redação ao § 7º, do art. 195, da Constituição Federal:

“Art. 195 (...)

“§ 7º. *As entidades beneficentes com finalidade de prestação de serviços nas áreas de assistência social, saúde ou educação, quando atenderem às exigências estabelecidas em lei ordinária, serão isentas de contribuição para a seguridade social*”.

Com todo o respeito que Sua Excelência nos merece, a ideia não pode vingar.

Efetivamente, o supracitado dispositivo trata de uma imunidade tributária, como, de resto, são unânimes em proclamar a doutrina e a jurisprudência. E, mais do que isso: por tipificar uma *cláusula pétrea*, não pode ser desconstituída por meio de emenda constitucional.

Demoremo-nos um pouco sobre este assunto.

**II-** É de nossa convicção que as imunidades tributárias, por dizerem de perto com os direitos e garantias fundamentais, são “*cláusulas pétreas*”, vale dizer, não podem ser eliminadas ou restringidas, nem mesmo por meio de emendas constitucionais.

A respeito, escrevemos:

*“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.*

*“Não compartilhamos, como se vê, do entendimento de certo setor doutrinário no sentido de que as normas de imunidade tributária se subdividem em ‘próprias’ e ‘impróprias’, conforme protejam o ‘núcleo imodificável da Constituição’ (forma federativa de Estado, separação dos Poderes, direitos e garantias individuais etc.) ou se limitem a afastar da incidência tributária determinadas pessoas ou grupos sociais, que passam ao largo da ‘estrutura’ do nosso Estado Democrático de Direito.*

*“Tal subdivisão não se justifica porque, com ser arbitrária, atropela a decisão soberana do constituinte originário de declarar imunes situações jurídicas que ele, em nome do povo brasileiro, considerou tão relevantes que não quis fossem, de algum modo, prejudicadas pela tributação”<sup>83</sup>.*

Lembramos que as emendas constitucionais são editadas no exercício do poder constituinte reformador (ou *poder constituinte derivado*, como preferem alguns) e se destinam a modificar a Constituição em vigor, seja alterando o conteúdo de disposições nela existentes, seja lhe acrescentando ou suprimindo artigos, parágrafos, incisos ou alíneas.<sup>84</sup>

---

<sup>83</sup>. *Curso...*, p. 850.

<sup>84</sup>. Conforme dispõe o art. 60, § 2º, do Texto Magno, as emendas constitucionais devem ser aprovadas em votação bicameral (Senado e Câmara dos Deputados) e em dois turnos, com *quorum* qualificado (com voto favorável de pelo menos três quintos, em cada Casa Legislativa, dos senadores e deputados federais). Além disso, tal aprovação, para ser válida, depende da estrita obediência das *cláusulas pétreas*, materiais e formais, expressas e implícitas.

Para maiores detalhes, v., de Carlos Ayres Britto, “A Constituição e o monitoramento de suas emendas”, *in* *Direito do Estado - Novos Rumos*, t. 1, São Paulo, Max Limonad, 2001.

No caso brasileiro, tal poder é *constituído*, porquanto seu exercício deve obedecer a prescrições inseridas na própria Carta Federal, do que decorre que a ela está subordinado. E nem poderia ser de outro modo, já que se manifesta por meio do Congresso Nacional, que é um órgão constituído e, não, constituinte.

Disto tudo deflui que as emendas constitucionais podem ter questionada sua validade perante a Constituição Federal. Noutras palavras, podem ter sua inconstitucionalidade decretada, evidentemente pelas vias processuais adequadas.<sup>85</sup>

*Ila-* Não ignoramos, no entanto, que tem prevalecido o entendimento de que as regras de imunidade que não põem em risco o federalismo, nem consagram direito ou garantia fundamental, mas, apenas, delimitam a competência tributária da pessoa política, numa dada situação, são *impróprias* e, portanto, podem ser restringidas ou, até, suprimidas, por meio de emendas constitucionais.<sup>86</sup>

---

<sup>85</sup>. Isso já aconteceu quando, por exemplo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADIN n° 939-7/DF (rel. Min. Sydney Sanches), decidiu, por maioria de votos, que era inconstitucional o art. 2°, § 2°, da Emenda Constitucional n° 3/1993, que excepcionava do princípio da anterioridade (cláusula pétrea) o *imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira (IPMF)*.

<sup>86</sup>. Para este segmento doutrinário, as imunidades impróprias, porque meras garantias de não tributação, para situações específicas, não estão protegidas contra eventuais mudanças constitucionais. Nessa direção decidiu o Supremo Tribunal Federal; *verbis*: "IMUNIDADE. ART. 153, § 2°, II, DA CF/88. POSSIBILIDADE. 1. Mostra-se impertinente a alegação de que a norma do art. 153, § 2°, II, da Constituição não poderia ter sido revogada pela EC n° 20/98 por se tratar de cláusula pétrea. 2. Esta norma não consagrava direito ou garantia fundamental, apenas previa a imunidade do imposto sobre a renda a um determinado grupo social. Sua supressão do texto constitucional, portanto, não representou a cassação ou o tolhimento de um direito fundamental e, tampouco, um rompimento da ordem constitucional vigente. 3. Recurso extraordinário conhecido e improvido" (RE n° 372.600, 2ª Turma, Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em 16.12.2003, DJU de 23.04.2004).



**Iib-** Todavia, mesmo que se aceite este “*muito a propósito*” modo de pensar,<sup>87</sup> temos por incontestável que, quando a imunidade tributária prestigia *valores* consagrados na Constituição Federal, não há espaço jurídico para emendas constitucionais que venham a fragilizá-los, restringi-los ou, pior, anulá-los.

É justamente o caso das imunidades tributárias que alcançam as *filantrópicas*, entidades que protegem direitos fundamentais, até porque amparando os desvalidos, ajudam a “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (cf. art. 3º, I, da CF).

Definitivamente, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, bem assim as entidades beneficentes de assistência social, por darem efetividade a direitos fundamentais, não podem ter suas imunidades tributárias apenas toleradas,<sup>88</sup> mas, pelo contrário, devem vê-las protegidas, inclusive de emendas constitucionais que pretendam amesquinhá-las.

**Iic-** Demais disso, as desonerações tributárias previstas nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal, contribuem, não só para amparar as pessoas mais carentes, como para alavancar empregos, gerar recursos e movimentar riquezas,<sup>89</sup> com o que

---

<sup>87</sup>. Escrevemos “*muito a propósito*” modo de pensar”, porque ele não encontra respaldo na Constituição Federal, que, de modo algum, divide as imunidades tributárias em *próprias* e *impróprias*, dando, àquelas, *status* mais elevado.

<sup>88</sup>. A proteção às *filantrópicas*, sendo um direito fundamental e, portanto, de estrita justiça, não se compadece com a mera tolerância, que pressupõe a condescendência de um superior a um inferior.

<sup>89</sup>. De modo algum estamos reduzindo tudo a uma questão de dinheiro, mas é inegável que ele, porque quantificável, é um bom parâmetro para aferir a solidariedade das pessoas.

acabam por reforçar o *princípio da dignidade da pessoa humana*, outro direito fundamental.

De fato, o *princípio da dignidade da pessoa humana* é a mais relevante manifestação material do nosso Estado Democrático de Direito, como ressay da só leitura do art. 1º, III, da Constituição Federal.

Acerca deste assunto, merecem destaque os seguintes comentários de Jorge Miranda e José de Melo Alexandrino, sobre julgado do Tribunal Constitucional Português (Ac. 509/2002). Ouçamo-los:

*“... o princípio da dignidade da pessoa humana ‘decorre’ da ideia de Estado de direito democrático. Deste modo, ao incorporar a dignidade da pessoa humana o Estado de direito democrático envolve necessariamente um leque muito alargado de realidades, designadamente os direitos fundamentais e todos os princípios e regras constituintes desse subsistema”*.<sup>90</sup>

Os festejados autores lusitanos não poderiam dizer mais, nem melhor.

**IV-** Igualmente estamos convencidos de que a Emenda 126, à PEC 287/2016, não pode prevalecer, porquanto desatende ao primado do não-retrocesso, que milita em favor, dentre outros, dos direitos fundamentais.

De fato, a partir do momento em que a Constituição Federal consagrou a chamada *cláusula aberta de direitos*

---

<sup>90</sup>. *Les Grandes Décisions des Cours Constitutionnelles Européennes*, obra organizada e coordenada pelos professores Didier Maus e Pierre Bon ([www.fd.ulisboa.pt/portals/0/docs/institutos/icj/luscommune/jmjma.pdf](http://www.fd.ulisboa.pt/portals/0/docs/institutos/icj/luscommune/jmjma.pdf)).

*fundamentais* (art. 5º, § 2º<sup>91</sup>), eles devem ser submetidos a um regime especial de proteção, que leva ao *princípio da vedação ao retrocesso* (ou *do não-regresso*).

Este princípio é uma garantia constitucional implícita,<sup>92</sup> que encontra sua matriz axiológica na segurança jurídica e na dignidade da pessoa humana, e consagra a tese de que o Estado, após ter efetivado um direito fundamental, não pode voltar sobre os próprios passos, sem, no mínimo, uma medida compensatória correspondente.

*IVa-* Anote-se, que o *princípio constitucional da vedação ao retrocesso* assegura o progresso adquirido pela sociedade durante períodos de mudanças e transformações, o que proíbe o Estado, mesmo em se valendo de emendas constitucionais, de reverter tais avanços, eis que definitivamente incorporados ao patrimônio social das pessoas.

Em razão deste princípio, quando nossa Constituição Federal consagrou direitos fundamentais, eles se agregaram irreversivelmente (*inhaerere ad ossa*) ao cabedal jurídico dos beneficiários, não podendo, assim, ser suprimidos ou, mesmo, relativizados, nem mesmo por meio de uma emenda constitucional.<sup>93</sup>

---

<sup>91</sup>. Constituição Federal - "Art. 5º ('omissis') § 2º. Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte".

<sup>92</sup>. Conforme adiantamos no item 2, *supra*, há princípios constitucionais que, embora não explicitados no texto constitucional, são inerentes ao sistema, pelo que também devem ser obedecidos.

<sup>93</sup>. Embora a imutabilidade não figure entre as características do mundo em que vivemos (Heráclito), uma relativa estabilidade das relações jurídicas é imprescindível num Estado Democrático de Direito, como o nosso. E tal estabilidade torna-se absoluta, quando se está diante de medidas protetivas dos direitos fundamentais das

**IVb-** Sabe-se que, entre os estudiosos do tema, há a tendência de se aceitar que o princípio constitucional da vedação ao retrocesso somente se aplica quando estão em jogo direitos fundamentais.

Sem entrarmos no mérito de tal posição doutrinária, temos para nós que, para as imunidades tributárias que alcançam as *filantrópicas* – que, por sem dúvida, cuidam de direitos fundamentais – aplica-se, sim, a proibição do retrocesso. E, não apenas isso: as normas constitucionais que delas tratam demandam uma interpretação ampla e favorável, de modo a conferir-lhes a maior latitude possível.

**IVc-** Acrescente-se que as imunidades tributárias que fomentam os direitos fundamentais possuem a característica da *progressividade*, por isso que a alteração de seus âmbitos de abrangência, por meio de emendas constitucionais, só pode dar-se quando enseja acréscimos à sua carga de fruição, ou, quando pouco, as ajusta, sem perda de substância, às inevitáveis mutações na vida cotidiana.

Assim, cada emenda constitucional que venha a agregar uma imunidade tributária aos direitos fundamentais dos contribuintes produz um *salto qualitativo*, que, uma vez ocorrido, não admite retorno. É a partir deste novo patamar que deverão surgir novas conquistas, num movimento constante e irreversível, rumo à tão almejada justiça fiscal.

---

peças físicas ou jurídicas. Nesta hipótese, nem mesmo emendas constitucionais, podem suprimi-las.

Além disso, a perda dos direitos fundamentais representa um grave retrocesso, não apenas sob a óptica de cada pessoa, considerada em sua individualidade, como para a ordem jurídica e social como um todo considerada.

Já, não se pode admitir que emendas constitucionais venham a reduzir o alcance de imunidades tributárias.

V- Logo, força é convir que os arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal, traduzem o reconhecimento de que as *filantrópicas*, para terem maiores condições de sobrevivência, carecem de receber especial amparo do Estado, notadamente no campo da tributação.

Este é, sem dúvida, um valor que o Diploma Magno acertadamente consagrou, até porque, como é notório, elas respondem por expressivo índice de medidas, que propiciam educação e assistência social a segmentos mais fragilizados da nossa população.

Em resumo, os precitados dispositivos revelam que nosso constituinte deu-se conta de que as *filantrópicas* devem ter sua profícua atividade amparada e incentivada ao máximo, inclusive em matéria tributária.

Afinal, os mecanismos da tributação, em nosso Estado Democrático de Direito, além de propiciarem os recursos necessários ao custeio da máquina estatal, devem estimular comportamentos que, como o ora em análise, venham ao encontro dos interesses coletivos.

Nada justifica, pois, que se retirem do pátio das imunidades em questão – como pretendido na Emenda nº 126, à PEC 287/2016, apresentada pelo Deputado Federal Lincoln Portela – as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social.

## **10. Observações adicionais**

**I-** Há quem sustente que, por força do que dispõe o art. 213, I e II, e §§ 1º e 2º, da Constituição Federal,<sup>94</sup> apenas as escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei, são imunes aos impostos e às contribuições sociais. Nada menos exato, porém.

Em síntese, os referidos dispositivos estabelecem que, embora os recursos financeiros das pessoas políticas devam primacialmente ser carreados para as escolas públicas, podem, em caráter supletivo, endereçar-se às “*escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei*”, que, nos termos de seus estatutos, (i) não tenham fins lucrativos, (ii) apliquem suas sobras financeiras em educação e, em caso de encerramento de suas atividades, (iii) destinem seu patrimônio a escola congênere ou ao Poder Público.

A estes requisitos, a Lei de Diretrizes e Bases da

---

<sup>94</sup>. Constituição Federal - “Art. 213. Os recursos públicos serão destinados às escolas públicas, podendo ser dirigidos a escolas comunitárias, confessionais ou filantrópicas, definidas em lei que: I- comprovem a finalidade não lucrativa e apliquem seus excedentes financeiros em educação; II- assegurem a destinação de seu patrimônio a outra escola comunitária, filantrópica ou confessional, ou ao Poder Público, em caso de encerramento de suas finalidades.

“§ 1º. Os recursos de que trata este artigo poderão ser destinados a bolsas de estudo para o ensino fundamental e médio, na forma da lei, para os que demonstrarem insuficiência de recursos, quando houver falta de vagas e cursos regulares da rede pública na localidade da residência do educando, ficando o Poder Público obrigado a investir prioritariamente na expansão de sua rede na localidade.

“§ 2º. As atividades universitárias de pesquisa e extensão poderão receber apoio financeiro do Poder Público”.

Educação Nacional (Lei nº 9.394/1996) acrescentou, em seu art. 77, IV, um novo, qual seja, “*a prestação de contas ao Poder Público, dos recursos recebidos*”. A exigência adicional, a nosso ver, passa pelo crivo da constitucionalidade, até porque vem ao encontro do magno *princípio republicano*,<sup>95</sup> que reclama prestação de contas das pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, que recebam recursos públicos (cf. o art. 70, parágrafo único, da CF<sup>96</sup>).

A mesma Lei n.º 9.394/1996 explicita, agora em seu art. 20, que: *a) escolas comunitárias são as “instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas, inclusive cooperativas educacionais, sem fins lucrativos, que incluam na sua entidade mantenedora representantes da comunidade” (inc. II); b) escolas confessionais são as “instituídas por grupos de pessoas físicas ou por uma ou mais pessoas jurídicas que atendem a orientação confessional e ideologia específicas e ao disposto no inciso anterior” (inc. III); e, c) filantrópicas, são as assim consideradas pela lei (inc. IV).*

**II-** Pois bem. As escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas, justamente por se associarem, sem espírito de ganho, ao Estado, na consecução de valores consagrados em nosso

---

<sup>95</sup>. O *princípio republicano*, vigente em nosso País (cf. o art. 1º, da CF), leva necessariamente, como ensina Aliomar Baleeiro, ao *princípio da destinação pública dos recursos públicos* (dinheiros públicos), o que obriga a todos os responsáveis por sua guarda, gestão ou dispêndio, a prestarem contas ao Tribunal de Contas competente ou a órgão administrativo que lhe faça as vezes.

Para maior aprofundamento do assunto, v. nosso *O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária* (Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977, pp. 54 a 56).

<sup>96</sup>. Constituição Federal - “Art. 70. (omissis) *Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumas obrigações de natureza pecuniária*”.

ordenamento constitucional, podem receber recursos públicos, desde que comprovem que os aplicam de modo adequado.<sup>97</sup> Apenas elas – e não (i) todas as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e (ii) todas as entidades beneficentes de assistência social – podem receber recursos públicos.

Até aqui, pois, nada que objetar.

O que não é correto, segundo pensamos, é concluir – como fazem muitos, apoiados em regras infraconstitucionais –, que apenas as filantrópicas são imunes aos impostos e às contribuições sociais para a seguridade social. Tal posição colide frontalmente com o disposto nos arts. 150, VI, c, e 195, § 7º, da Constituição Federal.

De fato, estes dispositivos não exigem que a entidade tenha características filantrópicas, para desfrutar das imunidades tributárias neles contempladas; simplesmente demandam que ela seja *de educação* ou *de assistência social, sem fins lucrativos*, ou, ainda, beneficente de assistência social, e atenda aos requisitos apontados em lei complementar.

Então, vejamos.

**IV-** Sabemos que as imunidades tributárias, por terem sede exclusivamente constitucional, não podem ser costeadas, ou mesmo manipuladas, pela legislação. Nelas, não há renúncia, mas, sim, desoneração fiscal. Demais disso, as regras que as veiculam pedem

---

<sup>97</sup>. Note-se que a simples alusão que o Constituinte Originário fez às escolas comunitárias, confessionais e filantrópicas já revela serem desejáveis, devendo, pois, enquanto se mantiverem fiéis às suas identidades, receber todo o amparo possível, inclusive da parte do Estado.



interpretação generosa, mormente quando estão em jogo direitos fundamentais das pessoas.

É o que se dá com as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social que, como não há negar, amparam a cultura, a ciência, as artes, a saúde, o bem estar social, a dignidade da pessoa humana e assim avante.

Estas instituições suprem as incontestáveis deficiências do Estado, atuando, como já demonstramos, no amparo às pessoas, de modo a propiciar-lhes, em todas as fases da existência, uma vida digna de ser vivida.

Ora, na medida em que as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social se consorciam ao Poder Público, para fazer-lhe as vezes, ressei, com hialina clareza, a *ratio essendi* das imunidades tributárias em foco, qual seja, a de não lhes retirar recursos, justamente para que melhor alcancem seus objetivos altruísticos. Acrescente-se que, ainda por cima, estas entidades não contam com os aportes financeiros advindos das contribuições sociais, circunstância que mais e mais justifica as desonerações tributárias que, em contrapartida, a ordem jurídica lhes dá.

A par disso, as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social caracterizam-se, não pela ausência de atividades econômicas e, deste modo, por deixarem de apresentar resultados positivos, mas por não os destinarem à distribuição de lucros. Já, as

entidades filantrópicas – sem dúvida também voltadas à atividade social e, nessa medida, espécies de instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos –, agem de forma gratuita, calha referir, na base do voluntariado.

Ocorre, porém, que a gratuidade não é requisito necessário, para o reconhecimento das imunidades de que ora se cogita. Podem, pois, cobrar dos que reúnem condições de pagar, para mais e melhor atender às pessoas carentes.

**IV-** Insistimos que, na Constituição Federal, as entidades filantrópicas receberam tratamento jurídico diferente do dispensado às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e às entidades beneficentes de assistência social, que atendem aos requisitos estabelecidos em lei.

A uma, porque os arts. 150, VI, *c* e 195, § 7º, da Constituição, não se referem às entidades filantrópicas. A duas, porque a mesma Constituição, em seu art. 213, I, permite a destinação de recursos públicos apenas a elas. E, a três, porque, sempre a Constituição, agora em seu art. 198, § 1º,<sup>98</sup> ao tratar da preferência à participação no *Sistema Único de Saúde (SUS)* alude a todas.

Conjugados, estes indicativos levam a conclusão de que as instituições assistenciais e educacionais, sem fins lucrativos, bem como, as entidades beneficentes de assistência social, não

---

<sup>98</sup>. Constituição Federal – “Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada. § 1º. As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos” (grifamos).

se confundem com as instituições filantrópicas, embora todas complementem, de modo economicamente desinteressado, o agir do Estado.

**V-** Na realidade, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social são o gênero, do qual as instituições filantrópicas são as espécies. Todas elas são tributariamente imunes, se cumprirem os requisitos do art. 14, do *CTN*, mas apenas as instituições filantrópicas podem receber dinheiros públicos ou, na dicção constitucional, “*apoio financeiro do Poder Público*”, se preencherem requisitos adicionais apontados em leis ordinárias e obtiverem, com base nelas, *certificados*.

Tal circunstância, porém, não conduz à conclusão de que apenas as instituições filantrópicas gozam das imunidades dos arts. 150, VI, *c*, e 195, § 7º, da Constituição Federal. Tampouco, que, para desfrutarem de tais desonerações, as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social precisam, também elas, cumprir os requisitos apontados na legislação ordinária, como, por exemplo, o de prestar serviços totalmente gratuitos.<sup>99</sup>

**VI-** É indiscutível que, mais até do que as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social, as filantrópicas atuam, cooperando com Poder Público, em áreas sensíveis à comunidade (educação, saúde, cultura, amparo à maternidade etc.), e o fazem a título

---

<sup>99</sup>. Alguns destes requisitos, de tão absurdos, esvaziariam completamente as imunidades das instituições assistenciais e educacionais, sem fins lucrativos, caso fosse juridicamente necessário - não é - cumpri-los.

gratuito, vale dizer, sem desenvolver atividades econômicas próprias.

Entretanto, as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social têm direito ao desfrute das imunidades em apreço, ainda que: *a)* se limitem a cumprir os requisitos apontados no art. 14, do *CTN*; e, *b)* busquem, no mundo negocial, os recursos necessários à sua manutenção. As desonerações perduram, mesmo que tais receitas advenham de atividades impróprias da entidade (*v.g.*, de aluguéis); basta que revertam integralmente em favor de seu objeto social.

Esclarecemos que as receitas a serem totalmente aplicadas não são as *brutas*, mas as *líquidas*, vale dizer, as que remanescem depois de terem sido abatidos os gastos necessários à sua obtenção (gastos com propaganda, com serviços de terceiros, com salários de funcionários etc.).

**VII-** Remarcamos, pois, que as imunidades tributárias dos arts. 150, VI, *c* e 195, § 7º, da Constituição Federal, alcançam todo o gênero (as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e as entidades beneficentes de assistência social) e, não, apenas, a espécie *instituições filantrópicas*. Noutras palavras, não ser instituição filantrópica, não retira as imunidades das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e das entidades beneficentes de assistência social, que cumprem os requisitos apontados no art. 14, do *CTN*. Esta, segundo estamos convencidos, é a mais fiel interpretação dos referidos dispositivos constitucionais.

Pretender que apenas as instituições filantrópicas são imunes à tributação por meio de impostos e de contribuições para a seguridade social é mutilar o intuito constituinte, o

que, por óbvio, nem o legislador, nem o aplicador, nem, muito menos, o interprete podem fazer. Pior: tal postura implica reconhecer, por meio de artifícios exegéticos, a existência de competências tributárias onde, a todas as luzes, a Constituição Federal traçou uma zona de desonerações (incompetências) exacionais.

**VIIa-** Foi tal errôneo entendimento, aliás, que levou o hoje revogado art. 55, III, da Lei n.º 8.212/1991 (com a redação dada pela Lei n.º 9.732/1998), a estatuir: “*fica isenta (rectius: imune) a entidade de assistência social que promova gratuitamente e em caráter exclusivo, a assistência social beneficente a pessoas carentes, em especial a crianças, adolescentes, idosos e portadores de deficiência*”.<sup>100</sup>

Ora, a gratuidade e a exclusividade não figuram nem na Constituição Federal, nem no art. 14, do CTN, no rol dos requisitos a serem cumpridos para o gozo das imunidades em comento. O que estes diplomas exigem é que a instituição educacional e assistencial, seja realmente *sem fins lucrativos*, e que a entidade de assistência social, seja beneficente, embora possam desenvolver atividades econômicas com finalidade benemérita, ou, se preferirmos, não com ânimo de lucrar, mas de reinvestir.

**VIIb-** Além disso, são justamente estas ausências de *gratuidade* e de *exclusividade*, desde que voltadas ao reinvestimento nas finalidades essenciais das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, e das entidades beneficentes de assistência social, que levam ao melhoramento das condições de vida do povo brasileiro, sempre tão mal amparado pelo Estado. Impecável, pois, a

---

<sup>100</sup>. Esclarecemos no parêntese.

objurgatória de Sacha Calmon Navarro Coelho; *verbis*:

*“Esta ‘gratuidade’ pela qual tantos lutam é maléfica e contraproducente. Se as instituições particulares atuassem gratuitamente, a fundo perdido, logo se estiolariam em quantidade e qualidade. A filantropia é cara, e a caridade, pouca. A ideia de permitir o lucro de obrigar sua reinversão no ‘munus’ educacional ou assistencial enquanto condição para o privilégio da imunidade é o verdadeiro motor do ‘instituto’, tornando-o útil e eficaz”.*<sup>101</sup>

**IX-** Logo, as imunidades tributárias determinadas pelos arts. 150, VI, *c* e 195, § 7º, da Constituição Federal, alcançam todas as instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, mais as entidades beneficentes de assistência social, **e não apenas as filantrópicas**. Dito de outro modo, não se pode exigir caráter filantrópico das instituições educacionais e assistenciais, sem fins lucrativos, e das entidades beneficentes de assistência social, para reconhecer-lhes as desonerações tributárias em pauta.

Definitivamente, a versão de recursos públicos, nos termos do art. 213, da Constituição Federal, para entidades confessionais, comunitárias e filantrópicas, não ilide, tampouco prejudica, as imunidades tributárias a que têm direito as instituições educacionais e assistenciais, sem finalidade lucrativa, bem como as entidades beneficentes de assistência social, que preenchem os requisitos apontados no art. 14, do *CTN*.

---

<sup>101</sup>. *Curso...*, p. 310.

## **RESPOSTA AO QUESITO**

Tudo posto e considerado, só nos resta responder objetivamente ao quesito que nos foi formulado.<sup>102</sup> E o fazemos da seguinte forma:

A *PEC nº 287/2016*, em nenhum de seus dispositivos, restringe, muito menos anula, as imunidades tributárias que a Constituição Federal outorgou às instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (art. 150, VI, *c*) e às entidades beneficentes de assistência social (art. 195, § 7º). De resto, nenhuma emenda constitucional está autorizada a fazê-lo, porque o assunto, girando em torno de direitos fundamentais, envolve as *cláusulas pétreas* estampadas no art. 60, § 4º, IV, da Carta Suprema.

Por muito maior razão, a vontade dos legisladores (*voluntas legislatoris*) e o labor exegético não têm o condão de diminuir o significado e o alcance dos precitados dispositivos constitucionais.

Também não merece guarida a Emenda nº 126, à *PEC 287/2016*, apresentada pelo Deputado Federal Lincoln Portela, uma vez que pretende (inconstitucionalmente): *a*) transformar a

---

<sup>102</sup>. Evidentemente, *assuntos correlatos* e a própria *fundamentação* das respostas encontram-se no corpo do parecer.

imunidade contemplada no art. 195, § 7º, da Lei Maior, em mera isenção; e, *b*) permitir que lei ordinária aponte os requisitos necessários para que tal “isenção” se torne fruível.

**Este é o nosso parecer, *s.m.j.***

**São Paulo (SP), 28 de março de 2017.**

**Roque Antonio Carrazza**

**Professor Titular da Cadeira de Direito Tributário  
da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade  
Católica de São Paulo – Consultor Tributário  
(OAB/SP n.º 140.204)**